المحاسبة التحليلية تقنيات مراقبة التسيير بالاعتماد على SCF

الدكتور

نصر الدين عيساوي

الطبعة الأولى

٢٠٠٧م

مركز البحث وتطوير الموارد البشرية (رماح)
www.remah@remahtraining.com
المملكة الأردنية الهاشمية – عمان – شارع الجاردنز



REMAH

مقدمه

بسم الله و الصلاة و السلام على أشرف خلق الله. يقول صلى الله عليه و سلم:

" إنما الأعمال بالنيات، و إنما لكل امرئ ما نوى، فمن كانت هجرته إلى الله و رسوله فهجرته إلى الله ورسوله، و من كانت هجرته إلى دنيا يصيبها أو امرأة ينكحهـــا فهجرته إلى ما هاجر إليه".

نرجو من الله - قبل كل شيئ - أن يكون هذا العمل خالصا لوجهه، و أن يكون ثوابه ذخرا ليوم لا ينفع فيه لا مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم.

أما بعد فنضع بين أيدي طلبة شعب الاقتصاد و التسيير و العلوم التجارية هذه المطبوعة المتعلقة بمحاضرات و تماريــن في مقياس المحاسبة التحليلية. هذه العمل المتواضع كان نتيجة جهد متواصل من أستاذ في المستوى الثانوي إلى أستاذ لهذه المقياس في جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي.

جاء هذا العمل بعد الملاحظات التي سطرها صاحب هذه المطبوعة من خلال تصفحه لمختلف الكتب خاصة الجامعية منها، التي تناولته بشيء من الاختصار من جهة، من جهة أخـرى لم تعطي كل تقنيات مراقبــة التسيير حقها من ناحية العرض والتحليل. كما لم يبخل علينا الطلبـة بالصعوبـــات التي تم مواجهتها أثناء إعداد مذكرات التخرج لاسيما فيما يتعلق بالجانب النظري المتعلق ببعض الطرق المحاسبيـــة ذات الاستعمال الضيق في المؤسسات التي تنشط في الســوق الوطنية.

لقد حاولنا تناول أهم الطرق و التقنيات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية مع إرفاق كل طريقة بالتطبيقــات الكفيلة بالتحكم في هذه التقنيات بشيء من اليسر و الترتيب المنطقي، و قد تم وضع مجموعة من التمارين في نهاية كل فصل مع إرفاقها بالحلول في نهاية المطبوعة.

تم تقسيم المحتوى إلى أربعة فصول؛ تناولنا في القسم الأول بعنوان "تحليل استغلال" خصائص المؤسسات التجارية والصناعية من خلال تحليل وثيقتين محاسبيتين هما جدول النتائج حسب الطبيعة (قائمة الدخل) و جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة. تم التطرق في القسم الثاني الموسوم بـــــــ "محاسبة التكاليف الكلية" إلى تحليل التكاليف و آليات الوصول إلى سعر التكلفة، من خلال تطبيق طريقة التكاليف الحقيقية (التكاليف الكاملة). أما في القسم الثالث المعنون "محاسبة التكاليف الجزئية" فتطرقنا من خلاله إلى طريقتين يحملان جزء من التكاليف على سعر التكلفة للمنتجات المباعة هما "طريقة التحميل العقلاني" للتكاليف الثابتة و "طريقة التكاليف المتغيرة". أما القسم الرابع و الأخير بعنوان طرق مراقبة تطور التكاليف فقد تطرقنا من خلاله إلى تقنيات مراقبة التسيير التي لا تسعى على حساب سعر التكلفة للمنتجات المباعة، بل تهدف إلى الإجابة على مجموعة من الأسئلة التي تواجه مسير المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية و هما "طريقة التكاليف النموذجية" و "طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)". تم عرض في نهاية هذه المطبوعة حلول التمارين المقترحة في متن الأقسام الأربعة بشيء من التحليل و التفصيل.

نرجو من الله أن يكون هذا العمل قد غطى جزء من النقص في المراجع الجامعية حول مقياس المحاسبـة التحليلية، و أن يكون نبراســا منيرا لطلبة سنوات التدرج و أصحاب الرسائل الجامعية في هـذا الاختصاص.

مع تحيات الدكتور نصر الدين عيساوي

تمهـيـــــــــــد:

ظهرت المحاسبة التحليلية في شكلها الأولي و استعملت منذ عهد "بابل" و قد كانت تهدف إلى تنظيم و ترتيب المعلومـــات المالية و الاقتصادية. في أواخر القرن الخامس عشر و بالتحديد في سنة 1494 ظهرت المحاسبة ذات القيد المزدوج على يد الإيطالي "ليك باسيولي" ، بعد أن تم استعمال المحاسبة ذات القيد الأحادي لمدة طويلة قبل ذلك. و لم تظهر المحاسبة التحليلية للاستغلال كفرع مستقل إلا في بداية القرن التاسع عشر لحل الإشكاليات المحاسبية التي رافقــت الثورة الصناعية.

منذ القرن التاسع عشر أخذت المحاسبة التحليلية تتطور بتطور المؤسسة الاقتصادية، وظائفها و أهدافها، و قد شملت المؤسسات الصناعية الهادفة للربح، ثم مست مؤسسات أخرى تجارية و خدمية. بعد الحرب العالمية الثانية لم يبقى للمحاسبة التحليلية للاستغلال دورا كبيرا نظرا للأهداف المتنوعة التي أصبح المسيرون يهدفون إلى تحقيقها، فانتقلنا من المحاسبة التحليلية للاستغلال على المحاسبة التحليلية للتسيير.

1- تعريف المحاسبة التحليلية:

التعريف الأول:" هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، و تحليليــــها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها. و تسمح بدراسة و مراقبة المـردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على المســـتوى الإداري و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات".

التعريف الثاني:" تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع الحاسبة العامة، تتمثل مهمتها في تجميـــع وتحليل بيانات التكاليف، توزيع المصروفات من أجل تحديد سعر تكلفة المنتجات أو الخدمات، تقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة و تقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة بنشاط المؤسسة".

2- أهداف المحاسبة التحليلية:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى التحكم في تقييم التكاليف، من أجل تحديد سعر تكلفة يتماشى مع طبيعة منتج المؤسسة بالإضافة إلى محاولة تحقيق الأهداف التالية:

- استعمال التكاليف الحاضرة من أجل تقدير الاحتياجات المالية المستقبلية للمؤسسة.
- استعمال البيانات الخاصة بالدورات السابقة من أجل رسم توقعات فيما يخص الميزانية التقديرية، حجم النشـــاط، الاستثمارات المستقبلية.
- تحديد الفروق و تحليلها بين ما قدر من تكاليف و ما تحقق فعلا، من أجل قياس فعالية النشاط في مختـــلف أقسام المؤسسة و حصر المسؤوليات في حالة عدم التوصل إلى الأهداف المسطرة.

3- وظائف المحاسبة التحليلية:

تقوم تقنيات المحاسبة التحليلية - من خلال النتائج المتوصل إليها- على إنارة رأي المسير من أجل بلورة قرارات فعالة، هذه التقنيـات ستساعد المسير الحصول على معلومات حول تسيير المؤسسة في الماضي، الحاضر و كذا محاولة تقدير سيناريوهات مستقبلية.

بهذا يمكن أن نقول أن تقنيات المحاسبة التحليلية تقوم بالوظائف الثلاثة التالية:

3-1 المحاسبة التحليلية كأداة لما حدث:

في هذه الحالة تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة معطيات الدورات السابقة و معالجتها باستعمال تقنيات التسـيير الـــلازمة، المعلومات التي سنحصل عليها ستفيد المسئولين حول نوعية التسيير السابق من حيث التكاليف النـــاتجة، حجم الإنتاج،

بالإضافة إلى ذلك تستعمل تلك المعلومات لتحديد حجم الموارد اللازمة لسير المؤسسة.

3-2 المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير ما يحدث:

في هذا الصدد تعمل المحاسبة التحليلية على مقارنة ما يحدث حاليا مع ما حدث من قبل و ذلك لاستنتاج الفروق و حصر المسؤوليات لغرض تعديل الخلل إن وجد. من أجل ذلك تعتمد المحاسبة التحليلية على تنظيم نشاط المؤسسة و تقسيمه إلى مراكز مسؤولية، هذه المراكز ستتلقى التكاليف الموزعة لغرض تسهيل حصر المسؤولية و تحديد مواطن الضعف.

3-3 المحاسبة التحليلية كأداة لتسيير ما سيحدث:

تسمح المحاسبة التحليلية للمسير من أن يوظف المعلومات المتحصل عليها من الدورات السابقة و الحالية من أجل بنـــاء نماذج تقدير لما سيحدث، هذه البرامج ستركز على معظم الحوادث المحتملة و هذا لغرض احتواء المستجدات و الاستعـداد لمختلف السيناريوهات المحتملة بسبب المحيط المتقلب الذي تنشط فيه مختلف المؤسسات.

إذن فالمحاسبة التحليلية تساير تطور نشاط المؤسسة عبر الزمن محاولتا ربط ما حدث بما يحدث و بما سيحدث مستقبـلا، من أجل تنسيق نشاطها و جعله أكثر استقرار، على الرغم من أن المحيط التي تعمل فيه يتميز بالاستقرار.

4- العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة:

سنحاول من خلال التحليل الموالي من استنتاج العلاقة بين المحاسبتين من خلال التطرق إلى:

4-1الفرق بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة:

سنحاول التطرق إلى الفرق بين المحاسبتين من خلال التطرق إلى ميزات كل نوع:

4-1-1 مميزات المحاسبة العامة:

- مدة الدورة في المحاسبة العامة عموما هي السنة.

- تستعمل المحاسبة العامة حسابات لتسجيل العمليات المحاسبية التي مصدرها النظام المحاسبي المالي SCF.
- تسمح المحاسبة العامة بالتعرف الدائم و المستمر على حالة موجودات المؤسسة، التكاليف و الإيرادات.
- تسمح بالحصول على النتيجة المحققة من طرف المؤسسة مجملتا في أخر الدورة المحاسبية.
- تستعمل معلومات المحاسبة العامة كقاعدة معلومات للتسيير الموازني، للمحاسبة التحليلية و باقي تقنيات مراقبة التسيير.

4-1-2 مميزات المحاسبة التحليلية:

- هناك مرونة في تحديد مدة الدورة المحاسبية و التي هي عادة الشهر.
- تستعمل المحاسبة التحليلية المعلومات التي مصدرها المحاسبة العامة أساسا كقاعدة معلومات لتطبيق تقنياتها.
- تسمح المحاسبة التحليلية بمعرفة مخرجات نشاط المؤسسة بالتفصيل، مما يسمح لها بحصر المسؤوليات.
- تسمح بالحصول على نتائج الدورة الاستغلالية ليس إجمالا فقط، بل و قبل ذلك بدلالة مخرجات النشاط الاستغلالي (منتجات، طلبيات، نوع الخدمة، أقسام ...).
- تسمح المعلومات المحصل عليها من المحاسبة التحليلية بإعداد تقديرات حول حالة الاستغلال المستقبلية للمؤسسة و تخطيط الاستراتيجيات.

4-2 محدودية المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة:

سنتطرق إلى محدودية المحاسبتين من خلال ما يلي:

4-2-1 محدودية المحاسبة العامة:

- لا تسمح بتحديد التكاليف المرحلية و من ثم عدم قدرتها على تحديد سعر التكلفة.
- لا تسمح بتحليل الأعباء حسب مخرجات النشاط كل واحد على حدى.

- لا تسمح بقياس فعالية كل قسم داخل المؤسسة و حصر المسؤوليات.

4-2-2 محدودية المحاسبة التحليلية:

- لا يمكنها لوحدها من مراقبة التسيير على مستوى المؤسسة، بل هناك أدوات أخرى كالتسيير المالي و تسيير الميزانية.
- لا تسمح بتحديد المسؤولية بدقة من ناحية عدم قدرتها على الفصل بين المسؤولية الاقتصادية و المسؤولية المالية.

من خلال تطرقنا إلى ميزات و محدودية كل من المحاسبتين العامة و التحليلية، نستطيع أن نستنتج ما يلي:

- دور المحاسبة التحليلية مكمل للمحاسبة العامة، من ناحية استعمال معلومات المحاسبة العامة و تفصيلها من أجل مسايرتها للعملية الاستغلالية للمؤسسة.
- السلبيات التي تبديها المحاسبة العامة تعمل المحاسبة التحليلية على معالجتها، كذلك بالنسبة للسلبيات الخاصة بالنسبة للمحاسبة التحليلية فالمحاسبة العامة تضمن معالجتها.

الفهرس

تمهيـــــــــــــــــــــــــد:

سنعرض من خلال هذا القسم الأول وثيقتين محاسبيتين هما؛ قائمة الدخل (جدول النتائج حسب الطبيعة) و جدول النتائج حسب الوظيفة لكل من المؤسسة التجارية و المؤسسة الصناعية، و تحليلهما محاولين في كل مرة أخذ فكرة حول خصائص استغلال المؤسسة و النتائج المحققة من طرف المؤسسة المعنية.

الفصل الأول: تحليل قائمة الدخل [جدول النتائج حسب الطبيعة]

تمهيـــــــــــــــــــــــــد:

سنحاول من خلال هذا الفصل عرض و تحليل قائمة الدخل أو ما يسمى بجدول النتائج حسب الطبيعة، من خلال عرض مكوناته، أهميته، أهدافه...

1- عرض عام لقائمة الدخل (جدول النتائج حسب الطبيعة):

عبارة عن جدول يعد في نهاية الدورة المالية اعتمادا على حسابات التسيير (الأعباء و النواتج) المستقاة من ميزان المراجعة بعد الجرد. تهدف قائمة الدخل أساسا إلى تحديد نتيجة النشاط لدورة معينة هي السنة المالية.

صافي الدخل = النواتج(الإيرادات) – الأعباء(المصاريف)

مصدر تسمية قائمة الدخل أمريكية، ففي بريطانيا تسمى حساب الأرباح و الخسائر، أما في الدول الفرانكفونية و منها الجزائر فتسمى بجدول النتائج.

2- أهداف قائمة الدخل:

تهدف قائمة الدخل عموما لبلوغ الأهداف التالية:

- تحديد نتيجة نشاط المؤسسة في نهاية الدورة المالية.
- تحديد نتائج فرعية نوعية (القيمة المضافة للاستغلال، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة التشغيلية، النتيجة المالية...) لغرض حصر المسؤوليات.

➢ الوقوف على مدى مساهمة النشاطات العادية و غير العادية في تحديد النتيجة الصافية للدورة المالية.

3- محدودية قائمة الدخل:

على الرغم من ايجابيات قائمة الدخل إلا أنه قد سجلنا قصور يتمثل فيما يلي:

➢ النتيجة المتحصل عليها من قائمة الدخل ليست النتيجة الحقيقية المحققة (قدرة التمويل الذاتي)، نظرا لاحتواء هذه القائمة على مصاريف غير حقيقية مثل الاهتلاكات...

➢ هناك نوع من الذاتية في تحديد بعض الأعباء و كذا بعض النواتج مثلا في تحديد مبلغ خسائر القيم و المؤونات المحتملة.

➢ تتأثر النتائج المحصل عليها بالسياسة المحاسبية المتبعة، و التي تختلف نوعا ما من دولة لأخرى.

4-البنود المكونة لقائمة الدخل:

قبل عرض بنود قائمة المركز المالي يجب عرض شكلها:

4-1 عرض شكل قائمة الدخل:

حـ/	العنـــــاصر	ملاحظات	السنة n	السنة n-1
70	المبيعات من البضائع و المنتجات ...			
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون			
73	الإنتاج المثبت			
74	إعانات الاستغلال			
	أ-إنتاج الفترة			
60	المشتريات المستهلكة			
61	الخدمات الخارجية			

62	الخدمات الخارجية الأخرى			
	ب- استهلاكات الفترة			
	1- القيمة المضافة للاستغلال(أ-ب)			
63	أعباء المستخدمين			
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة			
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال			
75	النواتج العملياتية الأخرى			
65	الأعباء العملياتية الأخرى			
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة			
78	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة			
	3- النتيجة التشغيلية			
76	النواتج المالية			
66	الأعباء المالية			
	4- النتيجة المالية			
	5- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)			
(حـ/ 695/ حـ/ 698)	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية			
(حـ/ 692/ حـ/ 693)	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية			
	6- النتيجة الصافية للنشاطات العادية			
77	العناصر غير العادية(نواتج)			
67	العناصر غير العادية(أعباء)			
	7 - النتيجة غير العادية			
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)			

4-2 عرض مكونات قائمة الدخل:

يمكن عرض نتائج قائمة الدخل فيما يلي:

- **إنتاج الدورة** = حـ/ 70 + حـ/ 72 + حـ/ 73 + حـ/ 74
- **استهلاكات الدورة** = حـ/ 60 + حـ/ 61 + حـ/ 62
- **القيمة المضافة للاستغلال (1)** = إنتاج الدورة – استهلاكات الدورة
- **الفائض الإجمالي للاستغلال (2)** = القيمة المضافة للاستغلال(1) – (حـ/ 63 + حـ/ 64)
- **النتيجة العملياتية (3)** = الفائض الإجمالي للاستغلال (2) + حـ/ 75 + حـ/ 78 –حـ/ 65 – حـ/ 68
- **النتيجة المالية (4)** = حـ/ 76 – حـ/ 66
- **النتيجة العادية قبل الضريبة (5)** = النتيجة العملياتية (3) + النتيجة المالية (4)
- **النتيجة الصافية للنشاطات العادية (6)** = النتيجة العادية قبل الضريبة(5) – [(حـ/ 695/ حـ/ 698)+(حـ/ 692/ حـ/ 693)]
- **النتيجة غير العادية (7)** = حـ/ 77 – حـ/ 67
- **النتيجة الصافية للفترة (8)** = النتيجة الصافية للنشاطات العادية (6) + النتيجة غير العادية (7)

4- الفرق بين جدول نتائج مؤسسة تجارية و مؤسسة صناعية:

إن قائمة الدخل المعروضة في النظام المحاسبي المالي هي قائمة عامة متعلقة بمؤسسة تزاول كل النشاطات (تجارية، صناعية وخدمية)، بالمقابل سنحاول فيما يلي إبراز خصوصية قائمة الدخل في مؤسسة صناعية و في مؤسسة تجارية.

4-1 جدول نتائج مؤسسة تجارية:

بما أن وظائف المؤسسة التجارية هي شراء البضاعة لغرض إعادة بيعها بسعر أعلى. فإن الحسابات التي لا نجدها على مستوى جدول نتائج هذا النوع من المؤسسات هي: حـ/ 701، حـ/ 702، حـ/ 703، حـ/ 72و حـ/ 73، و الحسابات حـ/ 601... (***أنظر التمرين الأول***).

4-2 جدول نتائج مؤسسة صناعية:

تعمل المؤسسة الصناعية على شراء المواد و اللوازم لتحويلها و تصنيعها للحصول على منتجات ثم توزيعها. إذن فالحسابات التي لا نجدها على مستوى مؤسسة صناعية هي: حـ/ 700 و حـ/ 600 ... (حالة التمرين الثاني).

5- تحليل نتائج قائمة الدخل (جدول النتائج حسب الطبيعة):

يمكن مقارنة نتائج جدول النتائج حسب الطبيعة و تطورها باستعمال الأرقام القياسية المتعارف عليها (باش، فيشر أو لاسبير) كما يمكن مقارنتها من خلال نسب الاستغلال التي سنعرضها من خلال الجدول الموالي:

مجموعة النسب	النسبة	طريقة الحساب
1- معدل الإدماج	**معدل الإدماج**	القيمة المضافة / رقم الأعمال خارج الرسم
2- نسب تجزئة القيمة المضافة	**للمستخدمين**	أعباء المستخدمين / القيمة المضافة للاستغلال
	للدولة	الضرائب و الرسوم / القيمة المضافة للاستغلال
	لإجمالي الاستغلال	إجمالي فائض الاستغلال / القيمة المضافة للاستغلال
3- نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال	**للتثبيتات**	مخصصات الاهتلاكات، خسائر القيم... / إجمالي فائض الاستغلال

	للمقرضين	الأعباء المالية
		إجمالي فائض الاستغلال
	للنتيجة العادية قبل اقتطاع الضريبة	النتيجة العادية قبل اقتطاع الضريبة
		إجمالي فائض الاستغلال
4- نسب تطور نشاط المؤسسة	نسبة تغير رقم الأعمال	رقم أعمال السنةn - رقم أعمال السنة1-n
		رقم أعمال السنة1-n
	نسبة تغير الإنتاج	إنتاج السنةn - إنتاج السنة1-n
		إنتاج السنة1-n
	نسبة تغير القيمة المضافة	القيمة المضافة للسنةn - القيمة المضافة للسنة1-n
		القيمة المضافة للسنة1-n
	نسبة تغير النتيجة الصافية	النتيجة الصافية للسنةn - النتيجة الصافية للسنة1-n
		النتيجة الصافية للسنة1-n
5- نسب المردودية	نسبة المردودية المالية	النتيجة العادية قبل اقتطاع الضريبة
		مجموع الأموال الخاصة
	نسبة المردودية الاقتصادية	إجمالي فائض الاستغلال
		الموارد الثابتة(أخا+د.ط.أ)

التمرين الأول:

إليك المعلومات التالية عن قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) ***لمؤسسة قنديل التجارية*** بتاريخ 31/ 12/ 2013:

حـ/	العنـــــاصر	2013	2012
70	المبيعات من البضائع و المنتجات الملحقة	5700 00	4900 00
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	2450 00	2500 00
73	الإنتاج المثبت	1320 00	1050 00
74	إعانات الاستغلال	2300 0	-
	إنتاج الفترة		
60	المشتريات المستهلكة	2450 00	2200 00
61	الخدمات الخارجية	1020 00	8400 0

82000	83000	الخدمات الخارجية الأخرى	62
		استهلاكات الفترة	
		➢ ***القيمة المضافة للاستغلال***	
127000	143000	**أعباء المستخدمين**	63
63000	87000	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
		➢ ***الفائض الإجمالي للاستغلال***	
107000	156000	النواتج العملياتية الأخرى	75
64000	12200	الأعباء العملياتية الأخرى	65
87000	93300	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	68
12000	24500	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	78
		➢ ***النتيجة التشغيلية***	
45000	75000	النواتج المالية	76
68000	40000	الأعباء المالية	66
		➢ ***النتيجة المالية***	
		➢ ***النتيجة العادية قبل الضريبة*** (**3**) + (**4**)	
		الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	(حـــ/695، حـــ/698)
–	–	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	(حـــ/692،حـــ/693)
		➢ ***النتيجة الصافية للنشاطات العادية***	
31000	28000	العناصر غير العادية(نواتج)	77
–	43000	العناصر غير العادية(أعباء)	67
		7 – النتيجة غير العادية	
		8– النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	

المطلـــــــــــوب:

1- أتمم جدول حسابات النتائج لمؤسسة قنديل لدورتي 2012 و 2013 / علما أن الضريبة على أرباح الشركات 25%.

2- أحسب للدورتين الماليتين المعدلات التالية (معدل الإدماج، نسب تجزئة القيمة المضافة، نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال).

3- قارن مؤشرات تطور نشاط المؤسسة للدورتين الماليتين من خلال التعريج على (تغير رقم الأعمال، تغير الإنتاج، تغير القيمة المضافة، تغير النتيجة الصافية للسنة المالية).

4- تحديد و مقارنة نسب المردودية المالية و الاقتصادية للدورتين الماليتين.

ملاحظة:

الأموال الخاصة المملوكة من طرف المؤسسة لم تتغير خلال السنتين بمبلغ 700000دج، بالمقابل الديون طويلة الأجل كانت في سنة 2012 بمبلغ 50000دج و أصبحت سنة 2013 بمبلغ 100000دج.

التمرين الثاني:

إليك المعلومات التالية عن قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) ***لمؤسسة البركة الصناعية*** بتاريخ 2013/12/31:

2012	2013	العنـــــــــاصر	حــ/
9700 00	7890 00	المبيعات من البضائع و المنتجات الملحقة	70
2375 00	1100 00	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	72
1330 00	-	الإنتاج المثبت	73
2300 0	-	إعانات الاستغلال	74
		إنتاج الفترة	
5435 00	4020 00	المشتريات المستهلكة	60
2020 00	1000 00	الخدمات الخارجية	61
3300 0	2220 0	الخدمات الخارجية الأخرى	62
		استهلاكات الفترة	
		1- القيمة المضافة للاستغلال	
1442 00	1442 00	أعباء المستخدمين	63
6660 0	4980 0	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
		2- الفائض الإجمالي للاستغلال	
1470 00	1020 00	النواتج العملياتية الأخرى	75
4420 0	3420 0	الأعباء العملياتية الأخرى	65
1103 00	1103 00	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	68

78	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	-	3500 0
	3- النتيجة العملياتية		
76	النواتج المالية	8800 0	1020 00
66	الأعباء المالية	6800 0	6800 0
	4- النتيجة المالية		
	5- النتيجة العادية قبل الضريبة **(3) + (4)**		
(حـ/695، حـ/698)	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية		
(حـ/692،حـ/693)	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	-	-
	6- النتيجة الصافية للنشاطات العادية		
77	العناصر غير العادية(نواتج)	-	1320 0
67	العناصر غير العادية(أعباء)	1000 0	-
	7 – النتيجة غير العادية		
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)		

المطلـــــــــــوب:

1- أتمم جدول حسابات النتائج لمؤسسة البركة لدورتي 2012و 2013/ علما أن الضريبة على أرباح الشركات 25%.

2- أحسب للدورتين الماليتين المعدلات التالية (معدل الإدماج، نسب تجزئة القيمة المضافة، نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال).

3- قارن مؤشرات تطور نشاط المؤسسة للدورتين الماليتين من خلال التعريج على (تغير رقم الأعمال، تغير الإنتاج، تغير القيمة المضافة، تغير النتيجة الصافية للسنة المالية).

الفصل الثاني:تحليل قائمة الدخل [جدول النتائج حسب الوظيفة]

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــــــــــد:

النتائج المحصل عليها من خلال جدول النتائج سواء كانت جزئية أو نهائية سوف تفيد المسير من أخذ نظرة مجملة عن نشاط المؤسسة و مردوديته خلال الدورة موضوع الدراسة. جدول النتائج لوحده غير كافي لتحديد المسؤوليات من جهة لاسيما حالة حدوث نتائج غير مرغوب

فيها، من جهـــة أخرى لا يظهر خصوصية نشاط المؤسسة ولا أعباء المؤسسة بدلالة المراحل الاستغلالية التي يمر بها نشاطـــــــها.

من خلال النقد السابق الموجه لجدول النتائج حسب الطبيعة، و لتجاوز عيوبه المتطرق إليها أنفا نعرض وسيلة أخرى لتحليل استغلال المؤسسة لا تقل أهمية عن جدول النتائج حسب الطبيعة ألا وهي " **جدول النتائج حسب الوظيفة** ".

1- تعريف جدول النتائج حسب الوظيفة:

عبارة عن جدول يقوم بحساب نتيجة استغلال المؤسسة عن طريق إعادة توزيع أعباء المحاسبة المالية على وظائف المؤسسة.

2- وظائف المؤسسة الاقتصـــــــادية:

تختلف وظائف المؤسسة باختلاف شكلها القانوني، و تتعدد تلك الوظائف كلما زاد حجم المؤسسة موضـــــوع الدراسة، يمكن ذكر ثلاث أنواع من المؤسسات و من ثم الوظائف المحتواة فيها:

العنـــــاصر	السنة n

2- 1 المؤسسة التجارية: تتمثل الوظائف التي نجدها على مستوى مؤسسة تجارية في (التموين، التوزيـــع و الإدارة).

2-2 المؤسسة الصناعية: تتمثل الوظائف التي نجدها على مستوى مؤسسة صناعية في (التموين، الصنع، التوزيـــع و الإدارة).

2-3 المؤسسة المختلطة (صناعية و تجارية): تتمثل الوظائف التي نجدها على مستوى مؤسسة مختلطة (التموين، الصنع، التوزيع والإدارة).

3- عرض جدول النتائج حسب الوظيفة:

سنحاول التفرقة في كل مرة بين المؤسسة التجارية و الصناعية؛ من خلال تناول جدول النتائج حسب الوظيفة الخاص بكل واحدة مستقل عن الأخرى.

3-1 جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة تجارية:

يعرض جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة تجارية من خلال الجدول الموالي:

البيان	المبلغ
رقم الأعمال (حـــ/700)	...
كلفة المبيعات (تكلفة شراء البضاعة المباعة)	...
هامش الربح الإجمالي	
النواتج العملياتية الأخرى	...
التكاليف التجارية	...
الأعباء الإدارية	...
الأعباء العملياتية الأخرى	...
الاسترجاعات عن خسارة القيمة و المؤونات	...
النتيجة العملياتية	
النواتج المالية	...
الأعباء المالية	...
النتيجة المالية	
النتيجة العادية قبل الضريبة	
الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	-
النتيجة الصافية للنشاطات العادية	
العناصر غير العادية(نواتج)	-
العناصر غير العادية(أعباء)	-
النتيجة غير العادية	
النتيجة الصافية للفترة	

3-1-1 شروط إعداد جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة تجارية:

لإعداد جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة تجارية يجب تحقق الشروط التالية:

- الحساب الرئيسي للإيرادات يتمثل في (حـــ/700: المبيعات من البضائع) هذا الحساب لن يتغير و الذي سيسمى ضمن جدول النتائج حسب الوظيفة برقم الأعمال.
- الحساب الرئيسي للتكاليف يتمثل في (حـــ/600: مشتريات البضائع المبيعة)، هذا الحساب كسابقه سوف لن يتغير في جدول الاستغلال الوظيفي، إلا أنه لا يظهر صراحتا بل يظهر ضمن كلفة المبيعات (تكلفة شراء البضاعة المباعة).
- الحسابات التالية (حـــ/65،حـــ/66، حـــ/75، حـــ/76 و حـــ/78) تبقى بنفس الشكـــــل و التسمية عند الانتقال من جدول النتائج حسب الطبيعة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة.
- يكمن الاختلاف الجوهري – و هو معيار الانتقال من جدول النتائج حسب الطبيعة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة– في إعادة توزيع أعباء المحاسبة المالية من حـــ/601 إلى حـــ/608، حـــ/61، حـــ/62، حـــ/63، حـــ/64 و حـــ/68 على وظائف المؤسسة

العنـــــاصر	السنة

التجارية و بذلك نـــــحصل على (مصاريف الشراء ، مصاريف التوزيع و مصاريف الإدارة) من خلال جدول وسيط يسمى بجدول إعادة توزيع الأعباء.

3-1-2 كيفية إعداد جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة تجارية:

سنحاول إبراز الجانب الرياضي لإعداد هذا الجدول من خلال عرض المعادلات المكونة له كما يلي:

- هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال (حــ/700) – كلفة المبيعات ....(1)
- النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + (حــ/75+حــ/78) – (الأعباء التجارية و الأعباء الإدارية + حــ65)...(2)

علما أن:

- **كلفة المبيعات = مشتريات البضاعة المباعة (حــ/600)+ أعباء وظيفة الشراء – حــ/74.**
- مشتريات البضاعة المبيعة (حــ/600) = مخ$_1$ + مشتريات الدورة من البضاعة – مخ$_2$

ملاحظات:

- ➢ باقي النتائج في جدول النتائج بعد النتيجة العملياتية حسب الوظيفة لا تختلف في حسابها عن جدول النتائج حسب الطبيعة.
- ➢ مبلغ النتيجة العملياتية و النتائج التي تليها في جدول النتائج حسب الوظيفة لا تختلف عن جدول النتائج حسب الطبيعة.

3-2 جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة صناعية:

يعرض جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة صناعية من خلال الجدول الموالي:

	n
رقم الأعمال (حـــ/701)	…
كلفة المبيعات (تكلفة صنع المنتجات المباعة)	…
هامش الربح الإجمالي	
النواتج العملياتية الأخرى	…
التكاليف التجارية	…
الأعباء الإدارية	…
الأعباء العملياتية الأخرى	…
الاسترجاعات عن خسارة القيمة و المؤونات	…
النتيجة العملياتية	
النواتج المالية	…
الأعباء المالية	…
النتيجة المالية	
النتيجة العادية قبل الضريبة	
الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	
الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	-
النتيجة الصافية للنشاطات العادية	
العناصر غير العادية(نواتج)	-
العناصر غير العادية(أعباء)	-
النتيجة غير العادية	
النتيجة الصافية للفترة	

3- إعداد جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة صناعية:

1-2 شروط

لإعداد جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة تجارية يجب تحقيق الشروط التالية:

➢ الحساب الرئيسي للإيرادات يتمثل في (حـــ/701: المبيعات من المنتجات التامة المصنعة) و الذي سيسمى ضمن جدول النتائج حسب الوظيفة برقم الأعمال.

➢ الحساب الرئيسي للتكاليف يتمثل في (حـــ/601: المواد الأولية و اللوازم المستهلكة)، هذا الحساب كسابقه سوف لن يتغير في جدول الاستغلال الوظيفي، إلا أنه لا يظهر صراحتا بل ضمن كلفة المبيعات (تكلفة صنع المنتجات المباعة).

➢ الحسابات التالية (حـــ/65، حـــ/66، حـــ/75، حـــ/76 و حـــ/78)هي أيضا تبقى بنفس الشكـــــل و التسمية عند الانتقال من جدول النتائج حسب الطبيعة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة.

➢ يكمن الاختلاف الجوهري - و هو معيار الانتقال من جدول النتائج حسب الطبيعة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة- في إعادة توزيع أعباء المحاسبة المالية من حـــ/602 إلى

حـــ/608، حـــ/61، حـــ/62، حـــ/63، حـــ/64 و حـــ/68 على وظائف المؤسسة الصناعية و بذلك نـــــحصل على (مصاريف الشراء ، مصاريف الصنع، مصاريف التوزيع و مصاريف الإدارة) من خلال جدول وسيط يسمى بجدول إعادة توزيع الأعباء.

3-2-2 كيفية إعداد جدول النتائج حسب الوظيفة في مؤسسة صناعية:

سنحاول إبراز الجانب الرياضي لإعداد هذا الجدول من خلال عرض المعادلات المكونة له كما يلي:

- هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال (حـــ/701) – كلفة المبيعات ....(1)
- النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي + (حـــ/75+حـــ/78) – (الأعباء التجارية و الأعباء الإدارية + حـــ/ـــ65)...(2)

علما أن:

- **كلفة المبيعات = المادة الأولية المستهلكة (حـــ/601)+ أعباء وظيفة الشراء + أعباء وظيفة الإنتاج– (حـــ/72 +حـــ/73 +حـــ/74)**

تكلفة المادة الأولية و اللوازم المستهلكة

تكلفة صنع إنتاج الدورة

- **المواد الأولية و الوازم المستهلكة (حـــ/601) = مخ1 + مشتريات الدورة من المواد الأولية و اللوازم – مخ2**
- **حـــ/72: إنتاج الدورة – إنتاج مباع = مخ2 – مخ1**

ملاحظات:

- ➢ باقي النتائج في جدول النتائج بعد النتيجة العملياتية حسب الوظيفة لا تختلف في حساها عن جدول النتائج حسب الطبيعة.
- ➢ النتيجة العملياتية و النتائج التي تليها في جدول النتائج حسب الوظيفة لا تختلف عن جدول النتائج حسب الطبيعة.

التمرين الثالث:

إليك المعلومات التالية عن قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لشركة "عبدين" التجارية بتاريخ 2013/12/31:

حـ/	العنـــــــــاصر	2013
0	المبيعات من البضائع	800 000
4	إعانات الاستغلال	-
	إنتاج الفترة	
0	المشتريات المستهلكة	....
1	الخدمات الخارجية	....
2	الخدمات الخارجية الأخرى	....
	استهلاكات الفترة	
	1- القيمة المضافة للاستغلال	200 000
3	أعباء المستخدمين	...
4	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	...
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	800 00

حـ/	العنـــــــــاصر	13
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	
5	النواتج العملياتية الأخرى	.
5	الأعباء العملياتية الأخرى	.
8	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	.
8	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	.
	3- النتيجة العملياتية	.
6	النواتج المالية	000
6	الأعباء المالية	.
	4- النتيجة المالية	.
	5- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)	0000
	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية (25%)	
	6- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	
7	العناصر غير العادية(نواتج)	-
7	العناصر غير العادية(أعباء)	-
	7 – النتيجة غير العادية	
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	

بالإضافة إلى الجدول أعلاه نزودك بالمعلومات الإضافية التالية:

1- مجموع الحسابات حـ/60، حـ/61، حـ/62 يقسم بينهم بالتساوي.

2- يزيد حـ/63 عن حـ/64 يساوي بـ 50000دج.

3- مجموع الحسابين حـ/75 و حـ/78 يساوي 180000دج بحيث يتناسبان على الترتيب كالرقمين 2، 1.

4- مجموع الحسابين حـ/65 و حـ/68 يساوي 100000دج بحيث يتناسبان على الترتيب كالرقمين4،1.

5- يعطى لك جدول إعادة توزيع الأعباء كما يلي:

البيان	المبالغ	وظيفة الشراء	الوظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية
حـ/601 إلى حـ/608	40000	%50	%50	-
حـ/61 و حـ/62	...	%50	%25	%25
حـ/63	...	%30	%40	%30
حـ/64	...	%40	%60	-
حـ/68	...	%20	%20	%60

المطلـــــوب:

1) أكمل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة.

2) أعد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

التمرين الرابع:

إليك المعلومات التالية عن قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لشركة "الجابر" الصناعية بتاريخ 2013/12/31:

حـ/	العنـــــــاصر	2013
0	المبيعات من المنتجات	...
2	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	150 000
3	الإنتاج المثبت	-
4	إعانات الاستغلال	-
	إنتاج الفترة	....
0	المشتريات المستهلكة	...
1	الخدمات الخارجية	...
2	الخدمات الخارجية الأخرى	...
	استهلاكات الفترة	**600 000**
	1- القيمة المضافة للاستغلال	...
3	أعباء المستخدمين	...

حـ/	العنـــــــاصر	01 3
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	...
5	النواتج العملياتية الأخرى	...
5	الأعباء العملياتية الأخرى	00 00
8	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	00 00
8	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	...
	3- النتيجة العملياتية	**70 000**
6	النواتج المالية	...
6	الأعباء المالية	...
	4- النتيجة المالية	...
(4) +	***5- النتيجة العادية قبل الضريبة (3)***	**58 000**
	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية(25%)	

4	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	...
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	...

	6- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	
7	العناصر غير العادية(نواتج)	-
7	العناصر غير العادية(أعباء)	-
	7 - النتيجة غير العادية	
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	

بالإضافة إلى الجدول أعلاه نزودك بالمعلومات الإضافية التالية:

1- الحسابات حـ/60، حـ/61 و حـ/62 عبارة عن حدود متتالية حسابية متناقصة أساسها 100000دج.

2- تمثل القيمة المضافة للاستغلال ثلث استهلاكات الفترة.

3- مجموع الحسابين حـ/63 و حـ/64 هو 80000دج، و الفرق بينهما 50000دج.

4- يزيد حـ/75 عن حـ/78 بـ 20000دج.

5- مجموع الحسابين حـ/66 و حـ/76 بـ 78000دج.

6- يتضمن حـ/60 المشتريات المستهلكة الحساب الفرعي حـ/601 المادة الأولية و اللوازم المستهلكة بمبلغ 240000دج.

7- يعطى لك جدول إعادة توزيع الأعباء كما يلي:

البيان	وظيفة الشراء	وظيفة الإنتاج	الوظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية
حـ/602 إلى حـ/608	3	2	1	-
حـ61 و حـ/62	1	1	3	1
حـ/63	2	1	2	-
حـ/64	3	1	2	-
حـ/68	1	2	2	1

المطلـــــوب:

1) أكمل جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة.

2) أعد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

•

القسم الثاني: محاسبة التكاليف الكلية

تمهيـــــد:

سنحاول من خلال هذا القسم الثاني من عرض مختلف المفاهيم التي تطرقت لمكونات التكاليف و سعر التكلفة هذا من جهة، من جهة أخرى سنعرض الطريقة التقليدية في حساب التكاليف ألا و هي طريقة التكاليف الحقيقية (التكاليف الكاملة)، من جهة ثالثة سنتطرق مخرجات المؤسسة الصناعية و خصائص معالجتها في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية.

الفصل الأول: مدخل إلى التكاليف و سعر التكلفة

تمهيـــــد:

سنتطرق في الفصل الأول من هذا القسم إلى الإطار النظري للتكاليف، مكوناتها و سعر التكلفة...

1- مفاهيم عن التكاليف و سعر التكلفة:

سنحاول فيما يلي تسليط الضوء على مجموعة من المصطلحات فيما يخص المصروف، العبء، التكلفة و سعر التكلفة:

1-1 المصـــــروف:

الصروف عبارة عن نفقة نقدية حقيقية من و إلى داخل المؤسسة أو من و إلى خارج المؤسسة (مثلا أجور و رواتب العمال تدفع من المؤسسة إلى أطراف داخل المؤسسة، أما مصاريف نقل المادة الأولية تدفع إلى متعاملين خارج المؤسسة).

على الرغم من أن معظم المصاريف التي تتحملها المؤسسة تتصف بالمادية (حقيقية) إلا أن هناك من المصاريف التي تسجل في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة و التي تتصف بالنظرية (كتحميل السنة المعنية بأقساطها من الاهتلاكات).

1-2 العـــــبء:

إذا كان المصروف يتميز بصفة مادية فإن العبء يتميز بصفة نظرية. بعبارة أخرى؛ إذا كان المصروف نفقة حقيقية فإن العبء هو الترجمة لهذا المصروف وفقا لاحتياجات التحليل، خصوصية الطريقة المتبعة و العمليات الرياضية المتبعة التي تتميز بالتجريد و تجعل العبء كذلك. مثلا: تحملت المؤسسة مصاريف كهرباء و غاز للثلاثي الرابع من سنة 2014 بمبلغ 60000دج، فالعبء الشهري الذي تتحمله المؤسسة في المتوسط يقابل 20000دج.

1-3 التكلفـــــــــــة:

هي مجموع الأعباء المجمعة وفق الوظيفة أو المراحل الإنتاجية أو نوع المنتجات أو الطلبيات... قبل المرحلة النهائية. و يمكن ذكر أنواع التكاليف التالية:

- حسب الوظيفة: تكاليف الشراء، تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع....
- حسب المخرجات: تكلفة الطلبيات، تكلفة المنتجات...
- حسب محتواها: التكاليف الكاملة، التكاليف الجزئية.
- حسب تحققها أم لا: تكاليف تاريخية، تكاليف مقدرة ...

1-4 سعر التكلفة:

عبارة عن مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو طلبية من أول مرحلة استغلالية إلى أخر مرحلة حين توزيعه. حيث يتكون سعر تكلفة منتج من كل الأعباء التي تحملتها المؤسسة من أعباء الشراء، الصنع و التوزيع...

2- مدة الدورة في المحاسبة التحليلية:

مدة الدورة في المحاسبة التحليلية تتسم بالمرونة، و تتحدد مدة الدورة بدلالة قيمة مخرجات المؤسسة و كثافة نشاطها. في تحليلينا الموالي سنأخذ عموما مدة الدورة شهرا .

3- مصدر المعلومات في المحاسبة التحليلية:

عموما تنطلق المحاسبة التحليلية من معلومات المحاسبة العامة (المحاسبة المالية)، بالإضافة إلى معلومات عن التسيير الداخلي (تسيير المخزون...).

الفصل الثاني: طريقة التكاليف الحقيقية (التكاليف الكاملة)

تمهيــــــــــــــــــــــــــــــــــــد:

سنحاول فيما يلي التطرق إلى النوع الأول من تقنيات المحاسبة التحليلية ألا و هي طريقة التكاليف الحقيقية (التكاليف الكاملة). قبل تطبيق تقنيات الطريقة المتبعة يجب أولا إتباع مجموعة من الخطوات و المراحل و التي من شانها أن توفر المعلومات الكافية لتطبيق الطريقة موضوع الدراسة.

1- أنواع المعلومات التي يجب توفيرها لتطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية:

سنحاول التطرق إلى المعلومات الواجب توفرها في نظام معلومات المؤسسة حتى نتمكن من تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية، عموما يجب أن يتضمن نظام معلومات المؤسسة على ما يلي:

1-1 الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الهيكل التنظيمي للمؤسسة سيمكن المحاسب من أخذ نظرة عامة حول تقسيم المؤسسة إلى أقسام و ذلك لمعرفة إمكانيات المؤسسة البشرية و المادية في كل قسم هذا من جهة ، من جهة أخرى تحديد نطاق السلطة لحصـــر المسؤوليات. الهيكل التنظيمي للمؤسسة يكون ضروري و مهم كلما زاد حجم المؤسسة موضوع الدراسة.

1-2 الجرد الدائم و المستمر لمخزونات المؤسسة:

نقصد بالجرد الدائم و المستمر المتابعة اليومية و المستمرة لحركة مخزونات المؤسسة من دخول و خروج، و الذي سيمكن من تحديد استهلاكات المؤسسة و بالمقابل موجوداتها في أي تاريخ من الدورة موضوع الدراسة.

للمتابعة المستمرة لمخزونات المؤسسة يستعمل المسير بطاقات الدخول و الخروج للمخزون من و إلى المخـــــزن، بالإضافة إلى فواتير المشتريات و المبيعات بالإضافة إلى استعمال وسيلة الإعلام الآلي لتنظيم تلك المعلومات.

1-3 تحديد الوقت المستغرق في إنتاج الدورة:

إذا كانت المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) تهتم بتسجيل الأعباء الناتجة عن نشاط المؤسسة، فالمحاسبة التحليلية تأخذ تلك الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) بعين الاعتبار بالإضافة إلى الوقت المستغرق من طرف فريق العمل في كل قسم لانجاز أهداف المؤسسة. العمل

المنجز والوقت المستغرق في انجاز ذلك سيمكن المسير من أخذ نظرة حول فعالية عمال مختلف أقسام المؤسسة.

1-4 المبدأ المستعمل في تقسيم أعباء المؤسسة و التمييز فيما بينها:

المبدأ المعمول به في التمييز بين أعباء المؤسسة سيمكن المحاسب من استعمال تقنيات محاسبية و إحصائية لتبرير هذا التقسيم ولمتابعة كل نوع و تحليليه و ذلك لغرض حصر المسؤوليات.

2- تعريف سعر التكلفة الحقيقي:

تهدف طريقة التكاليف الحقيقية (التكاليف الكاملة) من حساب سعر تكلفة منتجات المؤسسة تحتوي على كل الأعباء العادية والدورية التي تتحملها المؤسسة من أول مرحلة استغلالية إلى أخر مرحلة. بعبارة أخرى؛ مجموع ما كلفنا المنتج من الأعباء الحقيقية التي تحملتها المؤسسة خلال دورة استغلالية معينة.

3- مميزات طريقة التكاليف الحقيقية:

- طريقة التكاليف الحقيقية هي تكلفة تاريخية أي تعتمد على معلومات دورة سابقة.
- تعالج طريقة التكاليف الحقيقية الأعباء الفعلية التي تعرضت لها المؤسسة.
- سعر التكلفة المتعلق بالمنتجات التي حسبت تكاليفها وفق هذه الطريقة يحتوي على كل التكاليف التي تحملتها المؤسسة في تلك الدورة لذلك تسمى بطريقة التكاليف الكاملة.

4- مراحل تحديد سعر التكلفة الحقيقي:

عموما تمر المؤسسة بالمراحل المحاسبية التالية لتحديد سعر تكلفتها الحقيقي:

تكلفة شراء المادة الأولية المشتراة = ثمن شراء المادة الأولية المشتراة + مصاريف الشراء ....(1)

تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة = تكلفة شراء المادة الأولية المشتراة + مخ$_1$ – مخ$_2$.........(2)

تكلفة صنع منتجات الدورة = تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة + مصاريف الصنع ....(3)

تكلفة صنع منتجات مباعة = تكلفة صنع منتجات الدورة + مخ$_1$ – مخ$_2$
........................(**4**)

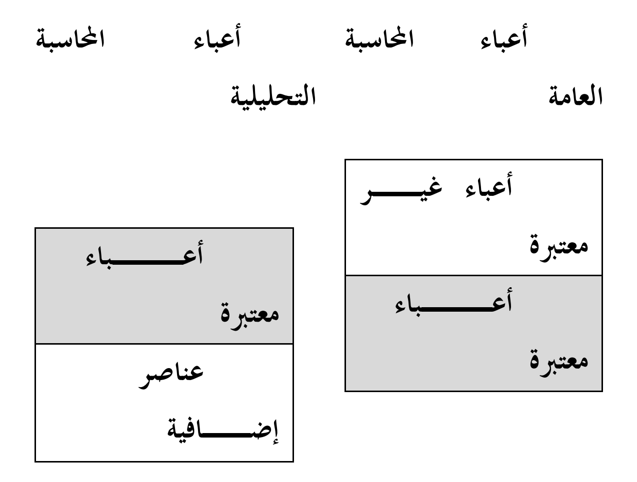
سعر تكلفة منتجات مباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع
......................(**5**)

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي – سعر تكلفة المنتجات المباعة
..............(6)

5– تحديد النتيجة التحليلية الصافية:

بعد تحديد النتيجة التحليلية الإجمالية، يجدر على المحاسب من أن يأخذ في عين الاعتبار عناصر أخرى لم تدمج ضمن سعر التكلفة نظرا لخصوصيات هذه العناصر، عملية تحديدها ثم العمل على معالجتها يسمح للمؤسسة من معرفة النتيجة الحقيقية التي تحصلت عليها المؤسسة و التي ستسمى بالنتيجة التحليلية الصافية.

للوصول إلى تحديد هذه النتيجة يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:



من خلال الشكل أعلاه يمكن التفريق بين العناصر الثلاث التالية:

5–1 الأعباء المعتبرة (المحملة):

هذا النوع من الأعباء يأخذ بعين الاعتبار من طرف أعباء المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية على السواء. بعبارة أخرى يمكن إيجادها ضمن أعباء المحاسبة العامة و هي الحسابات

(حـــ/61ـــحـــ/68)، و نجدها ضمن أعباء المحاسبة التحليلية ضمن مختلف أعباء الوظائف (التموين، الصنع، التوزيع) أي بصفة عامة ضمن سعر تكلفة المنتجات المباعة. مثلا: تظهر أجور عمال الورشات ضمن أعباء المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) ضمن الحساب (حـــ/63 مصاريف المستخدمين)، و ضمن أعباء المحاسبة التحليلية ضمن مصاريف الصنع على شكل يد عاملة مباشرة. كما تظهر مصاريف نقل المنتجات المباعة ضمن (حـــ/624 نقل السلع و النقل الجماعي للعاملين) داخل أعباء المحاسبة العامة (المحاسبة المالية)، و ضمن مصاريف التوزيع داخل أعباء المحاسبة التحليلية.

5-2 الأعباء غير المعتبرة:

يظهر هذا النوع من الأعباء ضمن أعباء المحاسبة العامة فقط من دون أعباء المحاسبة التحليلية، ميزة هذا النوع من الأعباء أن وجوده ضمن الدفاتر المحاسبية إما استثنائيا أو مؤقتا. يمكن ذكر مثالين من الأعباء غير المعتبرة:

* **الخسائر الاستثنائية لفارق الشراء و الأراضي:**

يتعرض هذين العنصرين للزيادة دوريا و للنقص استثناءا، حالة وقوع الخسارة تسجل في المحاسبة المالية كباقي خسائر قيم الأصول، لكن في المحاسبة التحليلية لا يعتد بها نظرا للطابع الاستثنائي الشاذ لها، و الشاذ لا يقاس عليه.

* **الرسم على القيمة المضافة المسترجع:**

هذا النوع من الرسوم يظهر ضمن الدفاتر المحاسبية مؤقتا، فهو عبئ تتحمله المؤسسة مؤقتا إلى غاية استرجاعه (65 يوما في المتوسط)، إذن لا تتحمله المؤسسة نهائيا.

كلا هذين العبئين يسجلا ضمن الدفاتر المحاسبية، لهذا يظهران ضمن أعباء المحاسبة العامة لكن لا يتصفا بالدورية و الديمومة لهذا لا يظهرا ضمن أعباء المحاسبة التحليلية.

5-3 العناصر الإضافية:

على عكس الأعباء غير المعتبرة العناصر الإضافية تظهر ضمن أعباء المحاسبة التحليلية من دون أعباء المحاسبة العامة. ميزة هذا النوع من الأعباء هو النظرية، بعبارة أخرى ليست تدفقات نقدية حقيقية تحملتها المؤسسة، لأنها لو كانت كذلك لسجت ضمن أعباء المحاسبة العامة. يظهر هذا النوع من العناصر على شكل أعباء نظرية في بادئ الأمر ثم تتحول في الأخير إلى إيرادات إضافية تحصلت عليها المؤسسة محاسبيا يضاف بطريقة غير مباشرة لباقي إيرادات المؤسسة.

يمكن ذكر في هذا الصدد مثالين على هذا النوع من العناصر الإضافية:

*** أجرة صاحب المؤسسة الفردية:**

في الحقيقية هناك تناقض في العنوان في حد ذاته، فصاحب المؤسسة الفردية هو المالك والمسير في نفس الوقت فهو يتحصل على الربح و ليس على الأجر. لكن المشرع الجزائري يسمح لصاحب هذه المؤسسة إن كان يشغل منصب المدير أو المسير لتلك المؤسسة أن يسجل راتبه حتى و إن لم يأخذه فعلا. فهذا من جهة سيمكن صاحب المؤسسة من توفير مبلغ ضريبي كان سيدفعه إن لم يسجل هذا العبء. من جهة أخرى سيمكن المؤسسة من الأخذ في الاعتبار كل الأعباء الحقيقية التي تحملتها المؤسسة، لأن صاحب المؤسسة الفردية إن لم يكن يشغل هذه الوظيفة فسيلجئ إلى عامل أخر ليشغلها و يتحصل على أجر هذه الوظيفة.

*** الفوائد المسجلة على رأسمال الشركاء:**

هذا النوع من الأعباء يسجل نظريا فقط، نتيجة ذلك:

- هذه الفوائد تشجع الشركاء على ترك أموالهم على مستوى الشركة للاستفادة من الأموال الذاتية دون اللجوء للخارج لغرض الاستدانة.
- تخفض هذه الفوائد (المصاريف المالية) غير الحقيقية من تخفيض الوعاء الضريبي (النتيجة الإجمالية)، و هو ما يؤدي إلى زيادة ارتفاع مبلغ الأرباح الموزعة دون زيادة حتمية في نشاط المؤسسة.
- لا تتحمل المؤسسة عبئ المصاريف المالية (فوائد رأسمال الشركاء) لان المبلغ المسدد سيكون من أرباح الشركاء نفسهم.

إذن فالفائدة عامة :

- زيادة الربح الموزع على الشركاء.
- استفادة المؤسسة من التمويل الذاتي لاحتياجاتها الاستغلالية دون اللجوء إلى الاستفادة من الخارج.
- ظهور هذه المصاريف سواء سددت لطرف داخلي أو خارجي. و تسجيلها ضمن الأعباء الحقيقية للمؤسسة.

مما سبق يمكن وضع المعادلتين التاليتين:

أعباء المحاسبة العامة = أعباء معتبرة + أعباء غير معتبرة ....(1)

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء معتبرة + عناصر إضافية ....(2)

من المعادلة (1) نستخرج: أعباء معتبرة = أعباء المحاسبة العامة – أعباء غير معتبرة ....(**3**)

نعوض المعادلة (3) في المعادلة (2):

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية....(4)

و يمكن استنتاج:

أعباء المحاسبة العامة = أعباء المحاسبة التحليلية + أعباء غير معتبرة – عناصر إضافية ....(5)

للوصول إلى النتيجة التحليلية الصافية:

نطرح رقم الأعمال الصافي من المعادلة (5):

ر.ع.ص – أعباء المحاسبة العامة = ر.ع.ص – [أعباء المحاسبة التحليلية + أعباء غير معتبرة – عناصر إضافية]

النتيجة التحليلية الصافية = ر.ع.ص – سعر التكلفة – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية.

ملاحظة:

- للوصول إلى المعنى الحقيقي للنتيجة التحليلية الصافية يمكن طرح حـ/60 (المشتريات المستهلكة)من طرفي المعادلة.
- أعباء المحاسبة العامة يقصد بها الحسابات حـ/61 ـــــحـــ68.
- أعباء المحاسبة التحليلية يقصد بها (مصاريف الشراء، الصنع و التوزيع).

... *(أنظر التمرين الخامس)*

6- الأعباء المباشرة و غير المباشرة:

سنحاول فيما يلي التفرقة بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة الصناعية.

6-1 معيار التفرقة بين الأعباء المباشرة و غير المباشرة:

المعيار المستعمل للتفرقة بين العبء المباشر و غير المباشر هو نوع العلاقة التي تربط بين طريقة تكون العبء و المنتج. مثال: عداد كهرباء في مخزن كل سلعة، أو عداد لكل مخزن المؤسسة.

6-1-1 الأعباء المباشرة:

نقول عن العبء أنه مباشر إذا أنفق من أجل و حدات بعينها (مشتراة، منتجة، مباعة...)، خصوصية هذا العبء أن عملية تحديد نصيب الوحدة الواحدة منه لا تطرح أي إشكالية في ذلك.

مثال: قام عمال الورشات بإنتاج 1000 وحدة من المنتج "x" وتطلب ذلك 500ساعة شهريا علما أن سعر الساعة الواحدة 40دج/سا.

- ما هو الوقت المستغرق في إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج "x" ؟
- ما هي التكلفة الأجرية التي تتحملها الوحدة الواحدة من المنتج "x" ؟

عموما الجزء الأكبر من الأعباء المباشرة يكون مصدرها ورشات الصنع، و نذكر في هذا الصدد:

- ➢ المادة الأولية المستهلكة؛ فتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها لا يطرح أي إشكالية و ذلك بقسمة الكمية أو القيمة المستهلكة على عدد الوحدات المنتجة.
- ➢ أجور عمال الورشات؛ كما تطرقنا سابقا في المثال فعملية تحديد الكتلة الأجرية لعمال الورشات لا تطرح أي إشكالية فيما بعد في تحديد التكلفة الأجرية و نصيب الوحدة الواحدة المنتجة منها.
- ➢ أعباء شراء أو توزيع مباشرة و ذلك إذا أنفقت من أجل كميات مشتراة أو مباعة بعينها.

6-1-2 الأعباء غير المباشرة:

نقول عن عبء ما أنه غير مباشر إذا لم ينفق من أجل و حدات بعينها، بعبارة أخرى أن هذا العبء أنفق من أجـــل مجموعة من الأنواع (المشتراة، المنتجة، المباعة...) في نفس الوقت، مجموعة من الأقسام في نفس الوقت أو استفادت منه المؤسسة ككل.

خصوصية هذا النوع من الأعباء هو صعوبة تحديد نصيب الوحدة الواحدة منه مباشرة، لهذا فهو يستدعي استعمـــال طرق حسابية رياضية قبل تحديد نصيب الوحدة منه.نذكر في هذا الصدد الأعباء غير المباشرة التالية:

- ➢ تقوم آلة كبيرة بإنتاج مجموعة من أنواع المنتجات في نفس الوقت، فعملية تحديد نصيب كل نـــوع من المنتجات من تكاليف تشغيل الآلة، أقساط اهتلاكها، مصاريف صيانتها يطرح صعوبة للوصول إلى ذلك.

- تحديد نصيب الوحدات المشتراة، المنتجة أو المباعة من مصاريف الإدارة و المالية لا يقل صعوبة عن النوع السابق من الأعباء، من جهة لأن نشاط الإدارة أو مصلحة المحاسبة و المالية تستفيد منه المؤسسة ككـــل بمختلف أقسامها.
- إن قامت المؤسسة بنقل مجموعة من أنواع المادة الأولية المشتراة، أو من المنتجات المباعة في نفس الوقـــت باستعمال نفس وسيلة النقل فعملية الحصول عل فاتورة موحدة للخدمة سيطرح تساؤل حول نصيب كل نوع من الخدمة المحصل عليها.

مما سبق إن كان المصروف أنفق من أجل نوع من الوحدات بعينها فهو مصروف مباشر، و إن أنفق من أجل مجموعة من الوحدات، مجموعة من الأقسام أو المؤسسة ككل فهو مصروف غير مباشر.

7- تحميل الأعباء غير المباشرة على سعر التكلفة:

نعلم أن الأعباء غير المباشرة لم تنفق من أجل وحدات بذاتها بل أنفقت من أجل مجموعة من الأنواع أو مجموعة من الأقسام أو من أجل المؤسسة ككل. عملية تحديد نصيب الوحدة الواحدة (مشتراة، مصنعة، أو مباعة) يستدعي معلومات عن طريقة تشكل هذا العبء، من المستفيد من هذا العبء و كيفية تحديد كل نوع أو كل قسم منه.

لا تطرح الأعباء المباشرة هذه الإشكالية، بل يمكن تحديد مصاريف الشراء المباشرة، مصاريف الصنع المباشرة و كذا مصاريف التوزيع المباشرة و تحميلها على سعر التكلفة بصفة مباشرة.

لجعل المصاريف غير المباشرة تساير الأعباء المباشرة و تتفرع إلى ثلاث أنواع أيضا و هي مصاريف الشراء و الصنع و التوزيع غير المباشرة و تحميلها على سعر تكلفة المنتجات المباعة نعرض طريقة الأقسام المتجانسة في تحميل الأعباء غير المباشرة.

7-1 طريقة الأقسام المتجانسة أو مراكز التحليل:

تهدف هذه الطريقة إلى تقسيم المؤسسة إلى أقسام مستقلة فيما بينها تمثل مختلف وظائف المؤسسة.

7-1-1 مفهوم القسم المتجانس:

نقول أن القسم متجانس إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- للقسم المتجانس إمكانيات مستقلة.
- للقسم المتجانس مسئول يشرف على نشاطه.

- إمكانية قياس فعالية نشاط القسم المتجانس باستعمال "وحدة قياس" أو "وحدة عمل".

7-1-2 تصنيف الأقسام المتجانسة:

يمكن تصنيف ثلاث أنواع من الأقسام المتجانسة:

- **الأقسام الفرعية:** و هي الأقسام التي تساعد الأقسام الأساسية على أداء مهمتها على أكمل وجه، و تتمثل عموما في (الصيانة، الطاقة، الإدارة، المحاسبة، المطعم، النقل ...).
- **الأقسام الأساسية:** و هي الأقسام التي تقابل الوظائف الأساسية للمؤسسة (التموين، الصنـــــــــــع، التوزيع).
- **الأقسام العـــامة:** و هي الأقسام التي لا تساهم بصفة أساسية و لا بصفة ثانوية في نشاط المؤسسة، بل تمكن المؤسسة من تحقيق مجموعة من المزايا (ضريبية، تسويقية، تحفيزية ...).

7-1-3 اختيار وحدة قياس نشاط القسم المتجانس:

يجب اختيار و حدة قياس تتماشى و تطور الأعباء الناتجة عن القسم محل الدراسة، بعبارة أخرى وحدات قياس معبرة فعلا على تطور أعباء القسم المتجانس.

هناك من الأقسام ما لا يطرح إشكالية اختيار وحدة القياس:

- الكيلومتر في قسم النقل.
- الكليواط الساعي بالنسبة لقسم الطاقة.
- عدد ساعات العمل بالنسبة لقسم الإدارة أو المحاسبة.
- عدد الوجبات المقدمة من طرف قسم المطعم.
- الكمية المشتراة بالنسبة لقسم التموين.

و هناك من الأقسام ما يقترح له أكثر من وحدة قياس، و لاختيار أحسنها يلجئ إلى طرق إحصائية لتعيين أحسن ارتباط ممكن بين وحدة القياس المختارة و تطور أعباء القسم.

7-2 مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:

سنحاول تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة للأعباء غير المباشرة و تحميلها على سعر تكلفة المنتجات المباعة وفق ثلاث مراحل:

7-2-1 المرحلة الأولى: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

يتم من خلال هذه المرحلة استخراج الأعباء غير المباشرة من أعباء المحاسبة العامة (المحاسبة المالية) و تحديد نصيب كل قسم متجانس منها من خلال نسب معينة تسمى بمفاتيح التوزيع (Les clés de répartitions).

➢ بالنسبة للكهرباء فتحديد نصيب كل قسم منها يتم مثلا من خلال عدد مصابيح الإنارة في كل قسم.

➢ بالنسبة لخدمة الهاتف فتحديد نصيب كل قسم منها يتم مثلا من خلال نسبة النشاط في كل قسم.

➢ بالنسبة لأجور عمال الإدارة فتحديد نصيب كل قسم منها يتم مثلا حسب الوقت المستفاد منه من طرف هذا الأخير.

➢ بالنسبة للاهتلاكات فتقسم حسب المساحة الخاصة بكل قسم.

بعد توزيع أعباء المحاسبة العامة على مختلف الأقسام المتجانسة أفقيا ثم جمع الأعباء الخاصة بكل قسم عموديا نحصل على مجموع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة.

الجدول الموالي يظهر التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

	الإدارة	الصيانة	التموين	الصنع	التوزيع	خدمات عامة
608-602	.....	....	....	....	....	....
61	....	....	....	....	....	....
62	....	....	....	....	....	....
63	....	....	....	....	....	....
64	....	....	....	....	....	....
65	....	....	....	....	....	....
66	....	....	....	....	....	....
68						
مجموع التوزيع الأولي	....	....	....	....	....	....

7-2-2 المرحلة الثانية: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

يتم في هذه المرحلة تحميل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية، أي تفريغ أعباء الأقسام المساعدة و تحميلها بالمقابل على الأقسام الأساسية. تتم العملية باستعمال وحدات قياس القسم المساعد و معلومات عن استفادة الأقسام الأخرى من خدماته، حيث تتحصل هذه الأقسام على نسب استفادة ستستعمل في توزيع أعباء القسم المساعد على الأقسام الأخرى.

تتم عملية تحميل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وفق ثلاثة طرق كما يلي:

➢ **طريقة التوزيع المباشر**: حالة عدم وجود نشاط متبادل بين الأقسام المساعدة فيما بينها، فعملية تحميل أعباء الأقسام المساعدة تتم مباشرة على الأقسام الأساسية (*الحالة الأولى من التمرين الثاني تظهر ذلك*).

➢ **طريقة التوزيع التنازلي**:حالة تحميل جزء من أعباء القسم المساعد السابق على الأقسام المساعدة اللاحقة و الأساسية في كل مرة (الحالة الثانية من التمرين الثاني تظهر ذلك).

➢ **طريقة التوزيع التبادلي**: حالة القسم المساعد السابق يحمل جزء من أعبائه على القسم المساعد اللاحق و بالمقابل القسم المساعد اللاحق يحمل جزء من أعبائه على القسم المساعد السابق (الحالة الثالثة من التمرين الثاني تظهر ذلك).

بعد تحميل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية يتم حساب مجموع أعباء الأقسام الأساسية (الأصلية بالإضافة إلى الأعباء المحصل عليها من التحميل الثانوي) لنحصل على مجموع التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة ... (أنظر حالات التمرين الثاني)

7-2-3 المرحلة الثالثة: حساب تكلفة وحدة قياس الأقسام المتجانسة الأساسية

نقوم في هذه المرحلة بتقسيم مجموع التوزيع الثانوي للأقسام الأساسية على وحدات قياس (Les unités d'œuvres) القسم الأساسي لنحصل على تكلفة وحدة قياس قسم (التموين، الصنع و التوزيع). عملية تحميل الأعباء غير المباشرة في هذه الحالة تصبح يسيرة، حيث في كل مرة نذكر فيها أعباء مباشرة نذكر فيها الأعباء غير المباشرة، و بذلك نحصل في الأخير على سعر تكلفة محمل بالأعباء المباشرة و غير المباشرة و هذا تحقيقا لمفهوم طريقة التكاليف الحقيقية (الكلية).

عموما تمر المؤسسة بالمراحل المحاسبية التالية لتحديد سعر تكلفتها الحقيقي:

تكلفة شراء المادة الأولية المشتراة = ثمن شراء المادة الأولية المشتراة + مصاريف الشراء (المباشر و غير المباشرة)..(1)

تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة = تكلفة شراء المادة الأولية المشتراة + مخ$_1$ – مخ$_2$..........................(2)

تكلفة صنع منتجات الدورة = تكلفة شراء المادة الأولية المستهلكة + مصاريف الصنع (المباشرة و غير المباشرة).....(3)

تكلفة صنع منتجات مباعة = تكلفة صنع منتجات الدورة + مخ$_1$ – مخ$_2$ ....(4)

سعر تكلفة منتجات مباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (المباشرة و غير المباشر)................(5)

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال الصافي – سعر تكلفة المنتجات المباعة ....(6)

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية...........................(7)

... *(أنظر التمرين السادس)*

ملاحظة:

إن كان هناك توزيع أخر بين الأقسام الأساسية فيجب إتمامه قبل تحديد مجموع التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة و تحديد تكلفة وحدة قياس القسم الأساسي منها.

7-3 معالجة فروق الأقسام محاسبيا:

نعني بفروق الأقسام الفاصلة المحصل عليها عند قسمة مجموع التوزيع الثانوي للأقسام الأساسية على وحدات القياس. بعبارة أخرى عند تقريب الفاصلة بالنقصان مثلا يظهر هناك مبلغ غير مأخوذ في عين الاعتبار عند تحميل أعباء القسم غير المباشرة على سعر التكلفة، و بذلك نحصل على سعر تكلفة في الأخير مبتور من جزء من الأعباء غير المباشرة. يمكن تقريب الفاصلة بالزيادة مثلا و بذلك نحصل على أعباء إضافية غير مبررة ضمن سعر التكلفة النهائي.

بما أننا بصدد طريقة التكلفة الحقيقية حيث الهدف هو الحصول على سعر تكلفة محتوى على الأعباء الحقيقية و الكاملة التي تحملتها المؤسسة في دورة معينة، لذلك يجب معالجة الفرق بين الأعباء الحقيقية المسجلة ضمن جدول الأعباء غير المباشرة و الأعباء المحملة على سعر التكلفة و ذلك بإضافة ما هو مبتور و إلغاء ما هو مضخم.

7-3-1 على مستوى المحاسبة التحليلية:

تجمع فروق كل الأقسام الأساسية و بإشارتها الجبرية و تعالج عند حساب النتيجة التحليلية الصافية بمجموعها و بنفس إشارتها الجبرية وفق المعادلة التالية:

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية (+/–) فروق الأقسام – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

و نسجل في هذا الصدد حالتين:

•

إذا كان مجموع فروق الأقسام يحمل إشارة سالبة: هذا يعني أنه طغى التقريب بالنقصان على التقريب بالزيادة، و هناك أعباء مبتورة من سعر التكلفة يجب إضافتها له للحصول على سعر تكلفة كامل، **أو** طرحها من النتيـــــــجة التحليلية الإجمالية للوصول إلى هذا الهدف.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – فروق الأقسام – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = (ر.ع.ص – سعر التكلفة) – فروق الأقسام – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = ر.ع.ص – (**سعر التكلفة + فروق الأقسام**) – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

•

إذا كان مجموع فروق الأقسام يحمل إشارة موجبة: هذا يعني أنه طغى التقريب بالزيادة على التقريب بالنقصان و هناك أعباء إضافية محملة على سعر التكلفة يجب إلغائها منه للحصول على سعر تكلفة كامل، **أو** إضافتهـــــــا إلى النتيـــــــجة التحليلية الإجمالية للوصول إلى هذا الهدف.

النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + فروق الأقسام – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = (ر.ع.ص – سعر التكلفة) + فروق الأقسام – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = ر.ع.ص – (**سعر التكلفة – فروق الأقسام**) – الأعباء غير المعتبرة + العناصر الإضافية.

7-3-2 على مستوى المحاسبة العامة:

نفرق في هذه الحالة بين فرق قسم التموين و فروق باقي الأقسام الأخرى (إنتاج / توزيع).

الحسابات المعنية بهذه الفروق هي:

حـــ/60 = تكلفة المواد و اللوازم المستهلكة (+/-) فرق قسم التموين.

حـــ/61 ــــــحــــ/68 = أعباء الإنتاج و التوزيع المباشرة و غير المباشرة (+/-) فروق باقي الأقسام الأخرى.

المبدأ العام في معالجة فروق الأقسام في المحاسبة العامة هو عكس الإشارة الجبرية، و السبب يعود:

في

➢ المحاسبة التحليلية كان الهدف الوصول إلى إيراد (النتيجة التحليلية الصافية)، أما المحاسبة العامة فالهدف هو الوصول إلى تحديد أعباء (حـ/60، حـ/61ـــــحـ/68).

حـ

➢ الة التقريب بالنقصان ففرق الأقسام المعني سالب و هذا يعني أن الأعباء المسجلة منخفضـــة (مبتورة) لذلك يجب إضافتها للوصول إلى الأعباء الكاملة. حالة التقريب بالزيادة هذا يعني أن أعباء القسم المسجلة مبالغ فيها لذلك يجب إلغائها بطرحها من أعباء ذلك القسم.

... *(أنظر التمرين السابع)*

التمرين الخامس

تنتج مؤسسة "**زين الدين**" للألبسة الجاهزة نوعين من الألبسة **(P_1)** و**(P_2)** و ذلك باستعمال نوعين من القماش(**M_1**) و(**M_2**) بالإضافة إلى لوازم (أزرار....)، تمر العملية الإنتاجية عبر ثلاث ورشات (التفصيل ، الخياطة و الإنهاء) . و لشهر ديسمبر 2013 تعطى لك المعلومات التالية:

1- المشتريات :

- 1200 متر من القماش (**M_1**)بـــ: 180دج للمتر الواحد.
- 1700 متر من القماش (**M_2**) بـــ: 220دج للمتر الواحد.
- ما قيمته 16500دج من اللوازم.

* سجلت المؤسسة هذا الشهر مصاريف شراء بـــ: 58000دج توزع على المشتريات على أساس المتر المشترى.

2- الإنتاج و الاستعمالات :

- أنتجت 500 لباس **(P_1)** و قد تطلب ذلك استعمال 1000 متر من القماش (**M_1**) و ما قيمته 2500دج من اللوازم.
- أنتجت 700 لباس **(P_2)** و قد تطلب ذلك استعمال 1400 متر من القماش (**M_2**) و ما قيمته 7300دج من اللوازم.

3- مصاريف الإنتاج :

- **يد عاملة (عمال التصنيع)**: 800 ساعة بـــ: 40دج للساعة: منها 300 ساعة للألبسة **(P_2)**.
- **ورشة التفصيل : 148800**دج: توزع على أساس عدد أمتار القماش المستعمل.
- **ورشة الخياطة : 93600**دج: توزع على أساس عدد الألبسة المنتجة.
- **ورشة الإنهاء :** يكلف كل قميص منتج في هذه الورشة 19دج.

4- المبيعات :

- باعت المؤسسة 500 لباس**(P_1)** بسعر بيع قدره 825دج للوحدة.

- باعت المؤسسة 500 لباس (P_2)" بسعر بيع قدره 850دج للوحدة.

5- <u>**مصاريف التوزيع**</u> :

- 50000دج توزع على النوعين على أساس عدد الألبسة المباعة .
- هناك مصاريف توزيع إضافية خاصة بالنوع (P_1) قدرت بـــ: 12.5 % من سعر التكلفة الإجمالية .

6- سجلت المؤسسة هذا الشهر أعباء غير معتبرة بـــ: 10000دج و عناصر إضافية بـــ: 7500دج.

المطلوب:

1- أحسب تكلفة شراء (M_1) و (M_2).

2- أحسب تكلفة إنتاج (P_1) و (P_2).

3- أحسب سعر تكلفة المنتجات المباعة.

4- أحسب النتيجة التحليلية الصافية.

5- أحسب نتيجة المحاسبة العامة.

ملاحظة : لا توجد مخزونات بداية المدة من المادة الأولية و المنتجات.

التمرين السادس

<u>**الحالة الأولى:**</u>

ليكن لدينا توزيع الأعباء غير المباشرة لمؤسسة "عطار" لإنتاج العطور لشهر جانفي 2014.

	مســـــاعدة			أســــــاسية		
	إدا رة	م حاسبة	صيا نة	تمو ين	إنتا ج	تو زيع
Σ **التوزيع الأولي**	3 0000	4 0000	50 000	20 000	60 000	4 0000
– توزيع **ثانوي:**						
– إدارة	– %100	–	–	30 %	30 %	4 %0
– **محاسبة**	–	– %100	–	25 %	25 %	5 %0
– صيانة	–	–	– %100	20 %	20 %	6 %0
نوع **وحدات القياس**	–	–	–	70 00 لتر	10 00 لتر	8 00 علبة

– أكمل الجدول أعلاه ، مع إيجاد تكلفة وحدة القياس للأقسام الأساسية .

<u>**الحـــــــــــالة الثانية:**</u>

ليكن لدينا توزيع الأعباء غير المباشرة ، لمؤسسة لإنتاج الأثاث المترلي لشهر فيفري 2014.

	مساعدة			أساسية			
	صيانة	نقل	مطعم	تموين	ورشة 1	ورشة 2	توزيع
Σ التوزيع الأولي	43 000	377 00	338 00	2 3000	5 1200	1 6250	300 50
– توزيع ثانوي							
– صيانة	– %100	10 %	20 %	1 %5	1 %0	2 %5	20 %
– نقل	–	– %100	30 %	4 %0	–	–	30 %
– مطعم	–	–	– %100	2 %5	3 %0	4 %0	%5
نوع وحدات القياس	–	–	–	4 8000 قطعة خشب	9 000 وحدة منتجة	1 4000 وحدة منتجة	600 0 وحدة مباعة

– أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة ، مع تحديد وحدة القياس للأقسام الأساسية .

الحالة الثالثة:

إليك الجدول التالي الخاص بشركة "لبان" لإنتاج الحليب و مشتقاته لتوزيع الأعباء غير المباشرة لشهر مارس 2014.

	مساعدة		أساسية			
	صيانة	نقل	تموين	ورشة (1)	ورشة (2)	توز
Σ التوزيع الأولي	323 16	640 0	9988	3224	6536	05 36
–توزيع ثانوي – صيانة – نقل	– % 100 % 5	10 % – % 100	% 20 % 15	% 30 % 20	% 20 % 30	20 % 30 %
نوع و عدد وحدات القياس	–	–	5000 لتر مادة أولية	4000 وحدة غير معلبة	3200 وحدة معلبة	00 0 وحدة مباع

– أكمل الجدول أعلاه، مع إظهار العمليات الحسابية اللازمة لذلك.

التمرين السابع

تقوم مؤسسة النسيج للشرق بإنتاج نوعين من الجوارب: نـــوع **(P_1)** و جوارب من نـــوع **(P_2)**. و تستخدم نوعين من الخيوط: خيـــوط صـــوفية (**M_1**) و خـــيوط اصطناعية (**M_2**)في ورشتين: ورشة النسيج و ورشة الإتمام. و لشهر فيفري 2014 أعطيت لك المعلومات التالية:

1- المشتريات :

- 11500 كبة خيوط صوفية(**M_1**) بـــ: 21.5دج للكبة الواحدة.
- 9500 كبة خيوط اصطناعية(**M_2**) بـــ: 14دج للكبة الواحدة.

2- الإنتاج و الاستعمالات :

- لإنتاج 8304 زوج جوارب**(P_1)** استعملت: 5000 كبة خيوط صوفية (**M_1**) و 3200 كبة خيوط اصطناعية.
- لإنتاج 4200 زوج جوارب **(P_2)**' استعملت: 3800 كبة خيوط صوفية(**M_2**) و 4700 كبة خيوط اصطناعية.

3- المبيعــــــات :

- 660 حزمة جوارب نوع **(P_1)** بـــ: 500دج للواحدة (للحزمة الواحدة).
- 340 حزمة جوارب نوع **(P_2)** بـــ : 620دج للواحدة (للحزمة الواحدة).

4- الأعباء المباشرة :

أ/ **مصاريف الشراء**: 46750دج منها 23000دج للخيوط الصوفية **(P_1)**.

ب/ مصاريف الإنتاج:

- ورشة النسيج: 830 ساعة بـــ: 32دج للساعة الواحدة، منها 500 ساعة خاصة بنسج الجوارب نوع **(P_1)**.
- ورشة الإتمام: 43217دج منها 38402دج للجوارب نوع **(P_1)**.

ج/ مصاريف التوزيع: 14000دج توزع على المنتجين على أساس عدد الحزم المباعة.

5- الأعباء غير المباشرة :

لخصت في الجدول أدناه ، مع الأخذ بعين الاعتبار 2180دج كأعباء غير معتبرة ، و 20080دج كعناصر إضافية.

	مســـــاعدة		**أســــــــاسية**			
	إدارة	**صيانة**	**تموين**	**نسيج**	**إتمام**	**توزيع**
Σالتوزيع الأولي	3 3500	2 9500	15500	36775	13508	150 00
توزيع ثانوي **- إدارة** **- صيانة**	- 15 2	1 - 16	4 3	3 5	3 2	4 4
نوع وحدات القياس	-	-	كبة خيط مشتراة	كبة خيط مستعملة	زوج جوارب منتج	حزمة مباعة

ملاحظة :

كل حزمة مباعة تحتوي على **12** زوج جوارب.

المطلوب :

1- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2- حساب تكلفة شراء (M_1) و (M_2).

3- حساب تكلفة إنتاج (P_1) و (P_2).

4- حساب سعر تكلفة الجوارب المباعة.

5- حساب النتيجة التحليلية الصافية.

6- حساب نتيجة المحاسبة العامة

التمرين الثامن

تقوم مؤسسة " **L.Sport** " بإنتاج نوعين من الألبسة الرياضية(P_1) و (P_2). في ورشتين للإنتاج التفصيل و الخياطة. باستعمال ثلاث أنواع من الأقمشـــــــة (M_1) و (M_2) و (M_3). و لشهر فيفري 2014 أعطيت لك المعلومات التالية:

I- من المحاسبة العامة :

1- المشتريــــــــات:

- 18000 م^2 من القماش (M_1) بـــ: 128دج للمتر المربع الواحد.
- 6500 م^2 من القماش (M_2) بـــ: 152دج للمتر المربع الواحد.
- 4000 م^2 من القماش (M_3) بـــ: 88دج للمتر المربع الواحد.

2- الإنتاج و الاستعمالات:

أنتجت المؤسسة هذه الفترة : 7000 لباس جاهز(P_1) و 5500 لباس جاهز (P_2).

- لإنتاج لباس جاهز "**ك**" تستعمل 1.25 م^2 من(M_1) و 0.5 م^2 من (M_2).
- لإنتاج لباس جاهز "**ل**" تستعمل 1.5 م^2 من (M_1)و 0.25 م^2 من (M_3).

3- المبيعـــــــــات:

باعت كل إنتاج الفترة بهامش على سعر تكلفة المنتجين بـــ: 20 %.

II- من المحاسبة التحليلية :

1- **مصاريف الشراء** : 71250دج توزع على أساس **م^2** قماش مشترى.

2- **اليد العاملة المباشرة:** يستغرق تفصيل اللباس(P_1) $\frac{1}{2}$ ساعة، أما اللباس(P_2)فيستغرق $\frac{3}{4}$الساعة، علما أن تكلفة الســـاعة الواحدة هو: 28دج.

3- **مصاريف الخياطة** : 277968.75دج منها 29906.25دج للمنتج (P_2).

4- **الأعباء غير المباشرة:**

لخصت في الجدول أدناه، مع الأخذ بعين الاعتبار 1770دج أعباء غير معتبرة غير متضمنة في الجدول:

	مساعدة	أساسية	عامة

	إدارة	صيانة	تموين	تفصيل	خياطة	توزيع	خدمات اجتماعية
Σ التوزيع الأولي	39000	50000	37624	301646	436999	237001	97730
توزيع ثانوي **- إدارة** **- صيانة**	 10– 2	 1 –10	 2 3	 2 3	 3 1	 1.5 1	 0.5 –
نوع وحدات القياس	–	–	$م^2$ قماش مشترى	$م^2$ قماش مستعمل	ساعة يد عاملة	وحدات مباعة	–

- تأخذ بعين الاعتبار فوارق الأقسام في الجدول أعلاه.

المطلوب :

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.

2- حساب تكلفة شراء (M_1)، (M_2)، (M_3).

3- حساب تكلفة إنتاج (P_1) و (P_2).

4- حساب سعر تكلفة (P_1) و (P_2).

5- حساب النتيجة التحليلية الصافية.

6- حساب نتيجة المحاسبة العامة.

الفصل الثالث: محاسبة المواد

تمهيـــد:

يلعب المخزن دورا هاما في استغلال المؤسسة اليومي؛ فهو العلاقة التي تربط بين وظيفة و أخرى هذا من جهة، من جهة أخرى مراقبة نشاط كل قسم.

للمتابعة المستمرة لموجودات المخزن و تفصيل هذه المتابعة يجب على مسير المخزن الأخذ في الحسبان العناصر التالية:

- أنواع مخزونات المؤسسة و كيفية الفصل بينها.
- معايير تسعير مدخلات المخزن.
- مختلف الوثائق المحاسبية التي يجب مسكها لتحقيق المتابعة المستمرة للمخزونات.
- طرق تسعير مخرجات المؤسسة وماهية الطريقة المثلى التي توافق خصوصية منتج المؤسسة.

لتوضيح هذه الشروط سنحاول تفصيل هذه العناصر كما يلي:

1- أنواع مخزونات المؤسسة:

تفصل مختلف أنواع موجودات المخزن من خلال النظام المحاسبي المالي SCF كما يلي:

-**حــ/30 البضـــــــاعة:** هي السلعة التي تشترى لغرض بيعها على نفس شاكلتها الأولى دون تغيير في شكـــــــــل أو مضمون تلك السلعة. هذا النوع من المخزونات نجده على مستوى مخزن مؤسسة تجارية.

-**حــ/31 المواد الأولية و اللوازم:** تتكون من عنصرين هما:

- **المادة الأولية:** و هي السلعة التي تشترى لغرض تحويلها و تصنيعها و نتحصل من خلالها على منتجـــات.
- **اللوازم:** و هي السلعة التي تشتري لا لغرض تحويلها و لا لغرض بيعها، و لكن لغرض تركيبها في المنتـــج التام و الذي لا يكون تام و كامل إلا بدونها.

بالنسبة للمواد الأولية و اللوازم فنجدها على مستوى مخزن مؤسسة صناعية.

-**حــ/32 تموينات أخرى:** عبارة عن سلع مساعدة على الإنتاج أو الاستغلال دون وجود علاقة مباشرة بينها والمنتجات المحصل عليها. و التي تنقسم إلى:

- **حــ/321 المواد القابلة للاستهلاك:** مثل زيوت التشحيم، مواد النظيف...
- **حــ/322 اللوازم القابلة للاستهلاك:** مثل اللوازم المكتبية كالأقلام، الأوراق، حبر الطابعات...
- **حــ/326 الأغلفة التالفة:** الأغلفة التي تستعمل مرة واحدة في العملية الإنتاجية و تدخل تكلفتها في تكلفة المنتجات المصنعة.

–**حــ/33 سلع قيد الإنجاز:** عبارة عن منتجات قيد التصنيع أو أشغال تحويل خاصة بمنتجات معينة و التي تنقسم إلى:

- **حـ/331 المنتجات الجاري انجازها**: و هي المنتجات التي لم تبلغ بعد مرحلة صنع محددة مع نهاية الدورة التصنيعــــــية، إذن الإشكالية هنا ليست في محدودية الإمكانيات و لكن في المحدودية الزمنية.
- **حـ/335 الأشغال الجاري انجازها**: و هي العمليات التحويلية على المادة الأولية في المراحل الأولى من إنتاج المنتجات المصنعة، انتهت الدورة التصنيعية(الشهر) و لم يأخذ المنتج شكله الأولي بسبب عدم بلوغ نهاية المرحلة الأولى بعد.

الفرق بين الحسابين أن حـ/331 يظهر بعد المرحلة الأولى أما حـ/335 قبل انتهاء المرحلة الأولى.

-**حـ/34 خدمات قيد الإنجاز**: عبارة عن الخدمات المقدمة المنجزة للغير التي انتهت الدورة المالية و لم تنتهي بعد. والتي تنقسم إلى:

- **حـ/341: الدراسات الجاري انجازها**: عبارة عن الدراسات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بانجازها للغير أين انتهت الدورة المالية و لم تنجز بعد.
- **حـ/345: الخدمات الجاري تقديمها**: عبارة عن الخدمات التي كلفت بها المؤسسة المعنية بتقديمها للغير أين انتهت الدورة المالية و لم تقدم كاملة.

-حـ/35 مخزونات المنتجات:

- **حـ/351 المنتجات الوسطية**: هي المنتجات التي خرجت من مرحلة صنع معينة كاملة الصنع بالنسبة للهدف الذي سطر إليها. نجد هذا النوع من المنتجات على مستوى المؤسسات التي تنجز منتجاتها على أساس مجموعة مـــن المراحل المتوالية.
- **حـ/355 المنتجات المصنعة**: و هي المنتجات التي خرجت من المرحلة النهائية للصنع كاملة و قابلة للبيـــــــع.
- **حـ/358 المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة**: هناك أيضا عنصرين:

المواد المسترجعة (الفضلات المسترجعة) : و هي بقايا العملية الإنتاجية التي لها قيمة بيعية أو التي يمكن إعادة استعمالها ضمن العمليـــة الإنتاجية كمواد معوضة.

المنتجات المتبقية (المهملات): و هي المنتجات التي تحمل عيب معين في إنتاجها إما أن يكون ظاهري أو باطني. هذا النوع من المنتجات إما أن يباع بسعر أقل من سعر المنتجات السليمة أو إعادتها للورشات لغرض تعديلها.

-**حـ/36 المخزونات المتأتية من التثبيتات:**

هي مختلف التثبيتات التي يمكن استرجاعها بحيث مدة حياتها المتبقية تقل عن سنة. مثلا حالة تثبيت موضوع البيع بالإيجار قرر المستأجر عدم إتمام الصفقة. استرجاع التثبيت تجعله يجل في الحساب حـ/36 مدينا و حساب التثبيت المعني دائنا.

-حـ/37 المخزونات في الخارج:

هي المخزونات التي تحولت ملكيتها للمؤسسة المعنية من دون استلامها و تخزينها إما مخزنة لدى الغير (الوسيط، المورد...)، مسبق عليها و لم تستلم أو في طريقها إلى المؤسسة.

2- معايير تسعير مدخلات المخزن:

نقصد بمدخلات المخزن العناصر التي يتم إدخالها إلى المخزن و التي مصدرها:

- مشتريات البضاعة، المواد الأولية و اللوازم و التموينات الأخرى.
- مخزونات المنتجات.

فكل عنصر من العناصر السابق ذكرها له تكلفة يتم حسابها قبل تقييده محاسبيا ضمن الدفاتر كما يلـــــي:

2-1 تسعير المشتريــــــات:

تتمثل المشتريات في مشتريات (البضاعة، مواد أولية و لوازم، تموينات) و التي تسعر بتكلفة الشراء عند تخزينهـــــا.

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء (المدفوعة خارج المؤسسة و داخلها).

تنقسم مصاريف الشراء إلى نوعين:

- **مصاريف شراء مدفوعة للغير**: (مصاريف النقل، الشحن، التفريغ، الجمركة...).
- **مصاريف شراء مدفوعة داخل المؤسسة**: (مصاريف قسم الشراء: أجور، خدمات ...).

هناك من يفرق بين:

سعر الشراء المحاسبي = ثمن الشراء + مصاريف الشراء المدفوعة للغير.

تكلفة الشـــــراء = سعر الشراء المحاسبي + مصاريف الشراء المدفوعة داخل المؤسسة.

ملاحظات:

- لا يدخل ضمن تكلفة الشراء الرسم على القيمة المضافة المسترجع حالة الشراء.
- يأخذ بعين الاعتبار التخفيضات التجارية المحصل عليها في نفس فاتورة الشراء، أما التخفيضات المحصل عليهـا في فاتورة مستقلة فتظهر في حسابات مستقلة (حـ/709: التخفيضات، التتريلات و الحسيمات المحصلة).
- لا يأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المالية (تخفيض تعجيل الدفع) لأن له حساب مستقل يسجل ضمنـه من جهة، من جهة أخرى لأنه لا يتعلق بالمشتريات في حد ذاتها بل بطريقة سدادها.

2-2 تسعير المنتجات:

إذا كانت المشتريات تسعر بتكلفة الشراء، فالمنتجات تسعر بتكلفة صنعها و نفرق بينها كما يلي:

- تسعر المنتجات التامة بتكلفة خروجها من ورشات الصنع (تكلفة خروجها من المرحلة التصنيعية الأخيرة).
- تسعر المنتجات الوسيطية بتكلفة خروجها من المرحلة التصنيعية التي نفذت منها.
- تسعر السلع قيد التصنيع و الخدمات قيد الإنجاز بتكلفة تقريبية لأنها لم تبلغ نسبة إنجاز محددة.
- تسعر الفضلات المسترجعة بتكلفة صنعها: تكلفة الصنع = سعر بيع محتمل – (مصاريف التوزيع و هامش الربح).
- تسعر المهملات بتكلفة صنعها، أو بتكلفة تعديلها = تكلفة الصنع الأولية + مصاريف التعديل.

3- تسعير مخرجات المخزن:

تهدف الطرق الموالية إلى تحديد سعر ما يتم إخراجه من مخزونات لغرض استهلاكها أو بيعها، و هذا راجع لأن مدخلات المؤسسة قد تتم بأسعار مختلفة، مما يدفع المسير بطرح السؤال التالي: ما هو سعر مخرجات المخزن؟ و ما هي طريقة التسعير التي تأخذ بعين الاعتبار خصوصية المخزون، مردودية المؤسسة و التي تمكن من الإجابة على تساؤلات المسير في أي تاريخ من الدورة الاستغلالية ؟

للإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا يتم عرض مجموعة من طرق التسعير مع إبراز ميزة كل طريقة بالإضافة و كذا المنتجات التي تتلاءم و خصوصية الطريقة كما يلي:

3-1 طرق التسعير الحقيـــــــــــــقية:

خصوصية طرق التسعير الحقيقية أنها تعتمد على معلومات تخزينية حقيقية سجلت على أرض الواقع، و التي تنقسم بدورها إلى نوعين آخرين:

3-1-1 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CPM):

تهدف هذه الطريقة إلى حساب سعر وفق طريقة الوسط الحسابي المرجح بالكميات.كما يلي:

$$CPM = \frac{p_1 \times q_1 + p_2 \times q_2 + \ldots + p_n \times q_n}{q_1 + q_2 + \ldots + q_n}$$

$$CPM = \frac{\sum_{i=1}^{n} p_i \times q_i}{\sum_{i=1}^{n} q_i}$$

مبدأ حساب التكلفة الوسطية المرجحة لا يختلف من خلال الطرق الثلاث التي سيتم عرضها فيما يلي، لكن المعلومات المأخوذة بعين الاعتبار عند حساب تلك التكلفة الوسطية المرجحة هي التي ستختلف من طريقة إلى أخرى:

أ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول:

تقوم هذه الطريقة بحساب سعر وسطي مرجح بالكميات كلما قامت المؤسسة بتزويد مخزنها بمخزونات جديدة. حساب التكلفة الوسطية المرجحة ستتكرر حسب عدد مدخلات المخزن خلال الدورة الاستغلالية، تسعر مخرجات المخزن بأخر تكلفة وسطية مرجحة محسوبة. تستعمل هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها أسعار متدبدبة على مدار الدورة الاستغلالية (كالمواد الأولية الأساسية: بترول، قهوة،...).

ب- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات مع مخزون أول المدة (في أخر الشهر):

تقوم هذه الطريقة بحساب سعر وسطي مرجح مرة واحدة في نهاية الشهر، والتي تأخذ في عين الاعتبـــــار كل مدخلات الشهر بالإضافة إلى مخزون أول المدة. تستعمل هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات التي لها أسعار مستقرة خلال الدورة الاستغلالية و من خلال الدورات الاستغلالية فيما بينها. بما أن الأسعار لا تختلف كثيرا خلال الدورة الاستغلالية و ما بين الدورات الاستغلالية يفضل حسابها مرة واحدة في نهاية الشهر.

جـ- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات دون مخزون أول المدة (في أخر الشهر):

تقوم هذه الطريقة بحساب سعر وسطي مرجح في نهاية الشهر و مرة واحدة، والتي تأخذ في عين الاعتبـــار كل مدخلات الشهر من دون مخزون أول المدة. تستعمل هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات التي لها أسعار مستقرة خلال الدورة الاستغلالية فقط و لكن متوسط الأسعار يتباين بين الدورات الاستغلالية فيما بينها. بما أن الأسعار لا تختلف كثيرا خلال الدورة الاستغلالية يفضل حسابها مرة واحدة في نهاية الشهر.

3-1-2 طرق نفــــــــاذ المخزونات:

يعتمد هذا النوع من الطرق على جعل كل مدخل من المخزونات يحتفظ بمميزاته (سعره و كميته)، دون جمـــع المخزونات فيما بينها. طريقة التمييز بين المخزونات فيما بينها تجعل المسير يرتب تلك المخزونات زمنيـــــــا (قديم ...جديد). و تنقسم طرق نفاذ المخزون إلى طريقتين فرعيتين:

أ- طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):

تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المخزونات و ترتيبها زمنيا، و الأولوية في إخراج المخزونات تتم من القديـــم إلى الجديد. تستخدم هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها مدة صلاحية محدودة، بعبارة أخرى يؤثر عليها الزمن سلبيا (المواد الغذائية، الأدوية ...).

ب- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO):

تقوم هذه الطريقة على التمييز بين المخزونات و ترتيبها زمنيا، و الأولوية في إخراج المخزونات تتم من الجديد إلى القديم. تستخدم هذه الطريقة من طرف المؤسسات التي تستعمل مخزونات لها مدة صلاحية مفتوحة و التي يمكن أن يؤثر عليها الزمن بالإيجاب (النبيذ، بعض المواد الغذائية المصبرة...).

من خلال النظام المحاسبي و المالي الجزائري تم الاتفاق على طريقتين يمكن تطبيقهما من طرف المؤسسات و هما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CPM)و طريقة الوارد أولا صادر أولا(FIFO):

3-3 طرق التسعير النظـــــــــرية:

تختلف طرق التسعير النظرية عن طرق التسعير الحقيقية في أن معلومات المخزن المأخوذة في عين الاعتبار ليست معلومات حقيقية تعكس موجودات المخزن، بل هي إما معلومات تقديرية على ما سوف تكون عليه الظروف الاقتصادية مستقبلا و من ثم أسعار المخزونات في تلك الفترة، إما أن تكون معلومات عن أسعار السوق الحقيقية في فترة معينة لتعوض أسعار موجودات المخزن و هذا لمسايرة التطورات.

3-3-1 طريقة التكلفة التقديرية:

تقوم هذه الطريقة بتقدير سعر المخزونات في الدورات المقبلة على أساس تقنيات اقتصادية و إحصائية تقديرية و هذا لاستعمال هذه الأسعار في بناء ميزانياتها التقديرية للدورات المقبلة. تعتمد المؤسسة في إعداد أسعارها التقديرية على معلومات المخزن التاريخية بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية المتوقعة للسوق، يتم استعمال تقنيات الاقتصاد التطبيقي لتحديد تلك التكلفة لتسعير مخرجات المخزن في الدورة موضوع التقدير.

3-3-2 طريقة سعر التعويض (سعر السوق):

في بعض الأحيان تكون تكلفة موجودات المخزن لا تساير سعر نفس المخزونات بأسعار السوق الحقيقية في تلك الفترة. حتى تكون تكلفة المخرجات المباعة مسايرة لأسعار السوق يلجئ إلى تسعير مخرجات المخزن ليس بسعرها الحقيقي المسجل في الدفاتر المحاسبية بل بسعر السوق في الفترة موضوع الدراسة. الفرق بين سعر المخزون المحاسبي و سعر السوق الحقيقي يتحمل من طرف المؤسسة كفائض أو عجز كالتالي:

- سعر السوق أكبر من السعر المحاسبي للمخزون هنا نسجل فائض (ربح نظري تجاري للمؤسسة).
- سعر السوق أقل من السعر المحاسبي للمخزون هنا نسجل عجز (خسارة نظرية تجارية على المؤسسة).

من خلال الطرق المعروضة سابقا نستخلص أن كل طريقة تتلاءم مع خصوصية مخزون معين هذا من جهة، من جهة أخرى متطلبات التسيير قد تجبر المؤسسة إلى استعمال طرق التسعير النظرية بالموازاة مع طرق التسعير الحقيقية.

4- فروق الجـــــــــــــــــــرد:

سنحاول فيما يلي التطرق إلى مفهوم فروق الجرد، كيفية تحديد هذه الفروق و كذا كيفية تحميلها على المحاسبة التحليليـــة والمحاسبة العامة (المحاسبة المالية).

4-1 مفهوم فرق الجرد:

بالإضافة إلى أن طرق تسعير المعروضة سابقا تمكن المسير من تحديد كمية و تكلفة مخرجات المخزن، فهي تساعـــده أيضا على تحديد كمية و قيمة المخزون خلال و في نهاية الدورة و هو ما يسمى الجرد المستمر للمخزونات. كمية و قيمة المخزون المتحصل عليها في نهاية الدورة المحاسبيـــة تسمى بمخزون نهاية المدة المحاسبي وعملية الوصول إلى تحديد ذلك تسمى ***بالجرد المحاسبي*** للمخزونات (وفق المعادلة التالية: مخ$_2$ = مخ$_1$ + المدخلات – المخرجات). تم الاعتماد في تحديد على كمية و قيمة مخزون نهاية المـــدة الوثائق المحاسبية لذلك يسمى بالجرد المحاسبي.

هناك نوع أخر من الجرد ألا و هو ***الجرد المادي***، أين يعتمد في تحديد كمية مخزون نهاية المدة المادي (الحقيقي) على الموجودات الفعلية المتبقية في المخزن في نهاية الدورة الاستغلالية.

غالبا ما لا تتساوى كمية مخزون أخر المدة المحاسبي و كمية مخزون أخر المدة المادي و الفرق المحصل عليه يسمى ***بفرق الجرد***.

4-2 طريقة تحديد فروق الجرد:

يحسب فرق الجرد كما يلي:

فرق الجرد = [كمية مخ$_2$ الحقيقي – كمية مخ$_2$ المحاسبي] × تكلفة الوحدة.

و هنا نسجل ثلاث حالات:

- [كمية مخ2 الحقيقي > كمية مخ2 المحاسبي] هنا فرق الجرد موجب و الفرق يسمى بفائض(ربح تجاري).
- [كمية مخ2 الحقيقي < كمية مخ2 المحاسبي]هنا الفرق سالب و الفرق يسمى بالعجز (خسارة تجارية).
- [كمية مخ2 الحقيقي = كمية مخ2 المحاسبي] هنا لا يوجد فرق جرد.

4-3 معالجة فروق الجرد محاسبيا:

سنحاول عرض آليات معالجة فروق الجرد على مستوى المحاسبة التحليلية و على مستوى المحاسبة العامة.

4-3-1 على مستوى المحاسبة التحليلية:

بما أن فروق الجرد لا يمكن تحميلها على سعر التكلفة لذلك فنستدرك ذلك عند حساب النتيجة التحليلية الصافيـــــة كمـــا يلي:

النتيجة التحليلية الصافية = ر.ع.ص – سعر التكلفة الحقيقي ± فروق الجرد.

تجمع فروق جرد كل المخزونات و تعالج بنفس إشارتها الجبرية عند حساب النتيجة التحليلية الصافية.

2-3-4 على مستوى المحاسبة العامة:

نفرق في هذا الصدد بين نوعين من المخزونات (المشتراة / المنتجة).

- يعالج فرق جرد المادة الأولية و اللوازم بعكس إشارته الجبرية ضمن حساب حـ/60.
- يعالج فرق جرد المنتجات (منتج تام ، نصف مصنع، فضلات ...) و بنفس إشارته الجبرية ضمن حساب حـ/72.

ملاحظة:

هناك نوع واحد من المنتجات غير معني بحساب فروق الجرد ألا وهو الإنتاج قيد التصنيع (جاري الصنع)، بسبب استحالة مقارنته مع مخزون أخر المدة المحاسبي. السبب يرجع أن مخزون أخر المدة المحاسبي لا يمكن حسابه، لأن هذا النوع من المنتجات ليس هدف للمؤسسة في بداية الدورة، بالإضافة إلى أسباب أخرى سنتطرق إليها عند التعريج على الإنتاج قيد التنفيذ.

التمرين التاسع

كانت حركة مخزون المادة الأولية (**M**) في مخزن مؤسسة خلال شهر فيفري 2013 كما يلي:

- في 2013/02/01 : مخزون أول الشهر : 700كلغ بـ 20دج للكلغ الواحد.
- في 2013/02/03 : صادر : 200كلغ.
- في 2013/02/07 : وارد : 200كلغ بـ 21.75دج للكلغ الواحد.
- في 2013/02/10 : وارد : 100كلغ بـ 24.50دج للكلغ الواحد.
- في 2013/02/15 : صادر : 500كلغ .
- في 2013/02/20 : وارد : 200كلغ بـ 23.50دج للكلغ الواحد.
- في 2013/02/25 : صادر : 250كلغ.
- في 2013/02/28 : صادر : 150كلغ.

المطلوب :

1- تسعير صادرات المادة الأولية باستعمال:

- التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول.
- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات.
- التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخ$_1$.

2- تسعير صادرات المادة الأولية باستعمال: طرق نفاذ المخزون (FIFO, LIFO).

3- التأكد من كل طريقة كميا و قيميا.

التمرين العاشر

يقوم فرع لمؤسسة «PEUGEOT»الجزائر بصنع نوعين من قطع غيار السيارات **(P_1)** و **(P_2)**. باستعمال مادتين :الحديد (**M_1**)و الألمنيوم (**M_2**)في ثلاث ورشات: التحضير،القولبة و الإنهاء.

لشهر جانفي 2014 لديك المعلومات التالية:

1_مخزونات بداية الشهر

- الحديد(**M_1**): 2500كغ بقيمة إجمالية : 22500دج.
- الألمنيوم(**M_2**): 1500كغ بقيمة إجمالية : 8000دج.
- **(P_1)** : 1200 وحدة بقيمة إجمالية : 32182.5دج.
- **(P_2)** : 275 وحدة بقيمة إجمالية : 13405دج .

2_مشتريات الشهر

- الحديد(**M_1**):5طن بـــ 7.2دج للكلغ الواحد.
- الألمنيوم (**M_2**):7طن بـــ74900دج للإجمالي.

3- الإنتاج و الاستعمالات :

- تم استعمال 60 % من الحديد المستهلك في الورشات من أجل إنتاج **(P_1)**.
- تم استعمال 70 % من الألمنيوم المستهلك في الورشات من أجل إنتاج **(P_2)**.

و قد تم إنتاج: 8600 وحدة من **(P_1)** و 11725 وحدة من **(P_2)** خلال هذه الدورة.

4- أعباء الإنتاج المباشرة:

استغرق إنتاج هذه الدورة 700 ساعة بـــ: 55دج للساعة الواحدة، منها 300 ساعة للمنتج **(P_1)**.

5- الأعباء غير المباشرة:

	تموين	تحضير	قولبة	إنهاء	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	3600	79750	5081 2.5	2845 50	588 05

وحدات القياس	طن مادة أولية مشتراة	كغ مادة أولية مستعملة	وحدات منتجة	وحدا ت مباعة

لخصت الأعباء غير المباشرة في الجدول أعلاه مع تسجيل أعباء غير معتبرة بـــ: 2205دج، و عناصر إضافية بـــ: 355دج.

6- مخزونات نهاية الشهر :

- (M_1): 3200كغ. - (P_1): 500 وحدة.
- (M_2): 1800كغ. - (P_2): 1700 وحدة.

ملاحظات :

- تسلم مبيعات المؤسسة بعد تحديد هامش ربح يقدر بـــ 30 % من تكلفة إنتاج المنتجين.
- لا توجد فوارق جرد.
- يؤخذ بعين الاعتبار فوارق الأقسام.
- تصدر مخرجات المخازن بواسطة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة.

المطلوب :

1- عين كمية الاستخدامات من المادة الأولية، ثم عدد الوحدات المباعة خلال هذه الفترة.
2- أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
3- أحسب تكلفة شراء المادة الأولية المشتراة.
4- أحسب تكلفة الإنتاج المباع، ما هو ر ع ص إذن ؟
5- عين النتيجة التحليلية الصافية.
6- تحديد نتيجة المحاسبة العامة.

التمرين الحادي عشر

تقوم مؤسسة "**بلاط**" بإنتاج نوعين من الكاشير: كاشير عادي "**p1**" و كاشير مرقد "**p2**" باستعمال مادتين أوليتين : لحوم حمراء(**M1**) ولحوم بيضاء(**M2**) بالإضافة إلى لوازم مختلفة (توابل ، ملون...) في ثلاث ورشات: التحضير، التعبئة و الترقيد. لشهر جانفي 2014 أعطيت لك المعلومات التالية :

1- مخزونات أول المدة:

- لحوم حمراء: 600كغ بـــ 192300دج للإجمالي. - كاشير عادي "p1": 430 كيس بـــ 197069دج للإجمالي.
- لحوم بيضاء: 300كغ بـــ 45450دج للإجمالي. - كاشير مرقد "p2": 880 كيس بـــ 665104دج للإجمالي.
- لوازم مختلفة: 315873دج.

2- مشتريات المادة الأولية:

اللحوم الحمراء: 900كغ بـــ 315دج للكغ ، اللحوم البيضاء: 1050كغ بـــ 143دج للكغ.

3– الإنتاج و الاستعمالات:

2000كغ من الكاشير العادي "p1"باستعمال 1200كغ من اللحوم البيضاء، بالإضافة إلى ما قيمته 126000دج لوازم مختلفة.

1700كغ من الكاشير المرقد"p2"باستعمال 1100كغ من اللحوم الحمراء، بالإضافة إلى ما قيمته 187000دج لوازم مختلفة.

4– المبيـــــــــــعات :

- باعت 1150 كيس من الكاشير العادي "p1"بـــ 520دج للكيس الواحد.
- باعت 650 كيس من الكاشير المرقد "p2"بـــ 800دج للكيس الواحد.

5– الأعباء المباشرة:

استغرق إنتاج الفترة: 3808 ساعة بـــ 50دج للساعة، منها 2450 ساعة للكاشير العادي "p1".

6– الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول أدناه. مع الأخذ في الحسبان : 1150دج كأعباء غير معتبرة، و1050دج كعناصر إضافية.

	مســـــــاعدة		أســــــــــــــاسية				
	محاس بة	**إدارة**	**تموين**	**تحضير**	**تعبئة**	**ترة يد**	**توزيع**
Σ ت ا	650 00	370 00	5600	3025	9750	36 75	2200
– محاسبة – إدارة	– %100 –	20 % – %100	% 15 % 20	% 5 % 30	% 20 % 10	– 10 %	% 40 % 30
نوع وحدات القياس	–	–	كلغ مادة أولية مشتراة	كلغ لحوم مستعملة	أكياس معبئة منتجة	–	50كيس مباع

سجلت المؤسسة خلال هذه الدورة: خسارة استثنائية بـــ 537دج، كما حصلت على عمولة بقيمة 950دج.

7– مخزونات أخر المدة المادية (الحقيقية):

لحوم حمراء: 398كغ ، لحوم بيضاء: 151كغ ، لوازم مختلفة 2870دج ، "p1": 280 كيس ، "p2": 1080 كيس.

ملاحظات :

– مخرجات الكاشير تعلب في أكياس ذات سعة 2 كلغ قبل تخزينها.

– مخرجات المادة الأولية تتم بواسطة طريقة **ت.و.م** بعد كل دخول.

– مخرجات الكاشير العادي "**p1**" تتم بواسطة طريقة "**LIFO** ".

– مخرجات الكاشير المرقد "**p2**" تتم بواسطة طريقة "**FIFO**".

المطلوب :

1) أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2) أحسب تكلفة المشتريات.
3) أحسب تكلفة إنتاج "p1"و "p2".
4) أحسب سعر تكلفة المنتجات المباعة.
5) أحسب النتيجة التحليلية الصافية.
6) حدد نتيجة المحاسبة العامة.

الفصل الرابع: تكلفة مخرجات المؤسسة بطريقة التكاليف الحقيقية

سنحاول من خلال المباحث الموالية التطرق إلى مختلف مخرجات المؤسسات الصناعية، و من ثم خصائص تكلفة كل مخرج في المحاسبة التحليلية أو المحاسبة العامة.

المبحث الأول: الانتاج بالطلبيات

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــــــد:

فيما يلي سنتطرق إلى المؤسسات التي تنتج و تبيع بطريقة الطلبيات، هذا النوع من المؤسسات يختلف في تخطيــــــط كميته المنتجة الدورية و توزيع تلك الكمية عن المؤسسات التي تعتمد في إنتاج و تصريف منتجاتها على كمية و نوعية غيــــر محددة من الزبائن. في هذه الحالة يصبح النوع الأول من المؤسسات يعمل في حالة أكادة على المدى القصير، أما النوع الثاني يعمل في حالة عدم أكادة نسبية في نفس الفترة. يجدر بنا طرح السؤال التالي في هذا الصدد: هل العرض هو الذي يحرك الطلب أو العكس ؟

سنحاول الإجابة على هذا التساؤل و من ثم عرض خصوصية الإنتاج بالطلبيات و محاولة مقارنة الإنتاج في حــــالة الأكادة (الطلبيات) و الإنتاج حالة عدم الأكادة النسبية.

1- تعريف الطلبــــــــــــية:

عبارة عن كمية ***محددة*** من إنتاج أو عدة منتجات ***مخطط لإنتاجها و تصريفها مسبقا***.

بعبارة أخرى إذا كانت المؤسسات التي تعمل في حالة عدم الأكادة النسبية تنتج ثم تبيع تلك المنتجات ، تتجلى ميزة عدم الأكادة في الكمية التي ستصرف هل هي أكبر، تساوي أو أقل من الكمية المنتجة في تلك الدورة الاستغلالية.

أما عملية الإنتاج في ظل الأكادة على المدى القصير (الإنتاج بالطلبيات) **فالمؤسسة تبيـــــع ثم تنتج** و هو مـــا يمثل الاختلاف الجوهري بين النوع الأول من الإنتاج و النوع الثاني. مما يجعل الكمية المنتجة في الطلبيـــات خلال دورة معينة هي نفس الكمية المباعة.

2– خصوصية الإنتاج بالطلبيات:

تتميز المؤسسات التي تنتج بواسطة طريقة الطلبيات بمجموعة من الخصوصيات التي تميزها عن المؤسسات الأخرى التي تتحكم في الطلب على منتجاتها نعرضها فيما يلي:

- ➢ يأخذ مكان أنواع المنتجات المصنعة من طرف المؤسسات التي لا تتحكم في حجم الطلب رقم الطلبيات المنتجة من طرف المؤسسات التي تعمل بواسطة الطلبيات.
- ➢ خصوصية الطلبية تكمن في أن الكمية المنتجة للطلبية هي نفسها الكمية المباعة منها.
- ➢ حالة وجود طلبيات قيد التنفيذ في بداية المدة و التي ستقوم المؤسسة بإتمامها في تلك الفترة، فإن تكلفة إتمامها ستحسب كما يلي:

تكلفة إنتاج الطلبية في الدورة (n) = تكلفة الطلبية قيد التنفيذ في بداية الدورة (n) + مصاريف إتمامها في الدورة المعنية (n).

- ➢ حالة وجود طلبية انطلق في انجازها في هذه الدورة و انتهت الدورة و لم تكتمل بعد، فإننا نقوم بحساب تكلفة الإنتاج التي وصلت إليها و نتوقف. معالجة هذه الطلبية في الدورة المقلبة سيكون مماثل للطلبية قيد التنفيذ في بداية الدورة الاستغلالية (n).
- ➢ نقوم بحساب سعر التكلفة و النتيجة التحليلية للطلبيات المنتجة و المنتهية في هذه الدورة فقط. أمـــــا الطلبيات غير المنتهية في نهاية الدورة فتحسب نتيجتها التحليلية في الدورة الاستغلالية التي ستكتمل فيها.
- ➢ لا يمكن حساب نتيجة المحاسبة العامة دائما لكل التمارين، و هذا راجع في بعض الأحيان إلى نقـــــص المعلومات الكفيلة بحسابها.

التمرين الثاني عشر

تقوم المؤسسة الوطنية للأنسجة "***ENATEX***" بإنتاج خيم حسب الطلبيات و تستعمل لذلك مادتين أوليتين : قماش و حديد في ورشتين : التحضير و التركيب. لشهر فيفري 2014 تعطى لك المعلومات التالية:

1- مخزونات بداية المدة: **2- مشتريات الفترة:**

- قماش : 1200متر بـــ 666400دج للإجمالي. - قماش :800 متر بـــ 530دج للمتر الواحد.
- حديد : 500متر بـــ 44600دج للإجمالي. - حديد : 200متر بـــ 80دج للمتر الواحد.

3- الإنتاج و الاستعمالات:

من بين الطلبات المنتجة إليك معلومات عن الطلبية رقم (51) و (52):

استهلاكات / طلبيات	قماش	حديد	يد عاملة مباشرة
رقم (51)	250 متر	70 متر	320 ساعة
رقم (52)	400 متر	130 متر	510 ساعة

4- الأعباء المباشرة : تكلفة الساعة الواحدة في هذا الشهر : 50دج.

5- الأعباء غير المباشرة :

لخصت في الجدول أدناه، مع تسجيل 1070دج كأعباء غير معتبرة و 820دج كعناصر إضافية.

بيان / أقسام	تموين	تحضير	تركيب	تخزين	توزيع
Σ تII	(*) 18000	68800	55200	9100	102000
وحدات قياس	متر مادة أولية مشتراة	متر مادة أولية مستهلكة	ساعة يد عاملة مباشرة	طلبيات منتجة منتهية	1000 من ر ع ص
نوع وحدات القياس	1000	1600	2300	7	1350

ملاحظة (*): $\frac{1}{3}$ أعباء هذا القسم تحمل على قسم التوزيع.

6- المبيعات:

بيعت الطلبية (51) بمبلغ 210000دج، أما الطلبية (52) فبمبلغ 330000دج.

ملاحظات:

-تسعر صادرات مخزن المادة الأولية بواسطة طريقة ت. و. م لمجموع الإدخالات + مغ1.

-النتيجة المحققة من الطلبيات الأخرى المنتهية و المباعة في هذا الشهر: 60520دج.

المطلـــوب:

1) أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2) حساب تكلفة شراء المادة الأولية.
3) حساب تكلفة إنتاج الطلبيتين (51) و (52).
4) حساب سعر تكلفة الطلبيتين (51) و (52).
5) حساب النتيجة التحليلية للطلبتين (51)و(52).
6) حساب النتيجة التحليلية الصافية للمؤسسة.

المبحث الثاني: الانتاج نصف مصنع

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــــــد:

نجد هذا النوع من المنتجات على مستوى المؤسسات التي تعمل وفق مراحل إنتاجية متعددة، فكلما زادت هذه المراحل الإنتاجية كلما زاد هذا النوع من المنتجات.

قبل أن نتطرق إلى مفهوم الإنتاج النصف مصنع و طريقة معالجته في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية، نريد أولا رفع اللبس عن مفهوم الورشة الإنتاجية و المرحلة الإنتاجية و العلاقة التي تربطهما.

1- الفرق بين المرحلة الإنتاجية و الورشة الإنتاجية:

* **المرحلة الإنتاجية:** وهي الورشة أو عدد الورشات اللازمة للحصول على إنتاج كامل نسبة إنتاجه متفق عليـــها.

* **الورشة الإنتاجية:** وهي مجموعة الإمكانيات ذات تخصص معين في انجاز مهمة محددة، وهي وحدة مستقلة بذاتها.

نستخلص أنه يمكن للمرحلة أن تتكون من عدة ورشات، لكن لا يمكن للورشة أن تتكون من عدة مراحل لأنـــــها وحدة مستقلة بذاتها.

2- تعريف الإنتاج نصف مصنع:

عبارة عن إنتاج تحصلنا عليه من مرحلة إنتاجية كامل الصنع قبل المرحلة النهائية. تكلفة انجاز هذا الإنتاج تمثل نسبة محددة في الإنتاج التام في المرحلة النهائية.

3- خصوصية الإنتاج نصف مصنع:

- يستعمل الإنتاج نصف مصنع من طرف إنتاج نصف مصنع أخر في مرحلة موالية، كما يمكن أن يستعمل من طرف الإنتاج التام في المرحلة النهائية كما تستعمل المادة الأولية و اللوازم في جداول الإنتاج.
- ينتج الإنتاج النصف مصنع كما ينتج الإنتاج التام وفق مادة أولية مستهلكة بالإضافة إلى أعباء إنتاجية مباشرة وغير مباشرة. بالإضافة أنه معني بطرق تسعير مخرجات المخزن مادام يخزن.
- عدد جداول الإنتاج في التمرين تتحدد بدلالة عدد مراحل الإنتاج في الخطة الإنتاجية.

4- معالجة الإنتاج النصف مصنع محاسبيا:

سنحاول التفرقة بين المعالجة في المحاسبة التحليلية و في المحاسبة العامة.

4-1 في المحاسبة التحليلية:

ينتج الإنتاج النصف مصنع كما ينتج الإنتاج التام وفق جدول إنتاج مستقل، و يستعمل في المراحل الموالية من طرف إنتاج نصف مصنع أخر أو إنتاج تام كما تستعمل المادة الأولية و اللوازم.

4-2 في المحاسبة العامة:

بما أنه مخزون فالحساب المعني به هو حـ/72.

حـ/72 = (تكلفة إنتاج الدورة من الإنتاج نصف مصنع - تكلفة الإنتاج المستعمل في المراحل الموالية منه).

ملاحظات:

يمكن أن تستعمل كمية من الإنتاج نصف مصنع في المراحل الموالية، كما يمكن أن تباع كمية منه كإنتاج نصف مصنع في نفس الدورة الاستغلالية، في هذه الحالة:

- في المحاسبة التحليلية يستعمل الإنتاج النصف مصنع في المراحل الموالية ضمن جداول الإنتاج لتلك المراحل، و يظهر مرة أخرى في جدول سعر التكلفة على شكل منتج مستقل بالكمية المباعة منه.
- في المحاسبة العامة يخرج الإنتاج نصف مصنع من المخزن لسببين: مرة لغرض الاستعمال و مرة لغرض البيع. يصبح حساب حـــ/72 في هذه الحالة كما يلي:

حـــ/72 = تكلفة إنتاج الدورة (إ.ن.م) – [تكلفة إنتاج مستعمل (إ.ن.م) + تكلفة إنتاج مباع (إ.ن.م)].

التمرين الثالث عشر

تقوم مؤسسة "**هنكل الجزائر**" بإنتاج صابون معطر، جزء من هذا المنتج يباع داخل السوق الوطني، و الجزء الأخر يصدر نحو الخارج.يصنع الصابون في ورشتين :التحضير و القولبة باستعمال مادتين أوليتين :شحم حيواني (**M1**) و مواد كيميائية (**M2**).تقوم المؤسسة بعد ذلك بتعبئة قطع الصابون "**S**" في نوعين من العلب :

- تعلب قطعة الصابون "**S**" في علب فارغة نوع" **A1**"من أجل إنتاج الصابون من النوع "**P1**" الذي يباع في السوق الداخلي.
- تعلب قطعة الصابون "**S**" في علب فارغة نوع"**A2**"من أجل إنتاج الصابون من النوع"**P2**"الذي يصدر نحو الخارج.

لشهر أفريل 2014 أعطيت لك المعلومات التالية:

1–مخزونات بداية المدة :

- مادة أولية (**M1**):1220كغ بقيمة إجمالية:27576.45دج.
- مادة أولية (**M2**):896كغ بقيمة إجمالية:16453.15دج.
- علب فارغة نوع "**A1**":14400 علبة بقيمة إجمالية:30240دج.
- علب فارغة نوع "**A2**":19900 علبة بقيمة إجمالية:64675دج.
- قطع صابون غير معلبة "**S**":11786قطعة بقيمة إجمالية: 184280دج.
- صابون معلب نوع"**P1**":4020وحدة بقيمة إجمالية: 111440دج.
- صابون معلب نوع"**P2**":4000وحدة بقيمة إجمالية: 111165دج.

2–المشتريات:

شحم حيواني (**M1**):2350كغ بـــ 51462دج للإجمالي، مواد كيميائية (**M2**):1783كغ بقيمة إجمالية:30994دج.

3-الإنتاج و الاستعمالات:

- أنتجت 21714 قطعة صابون "**S**" باستعمال 2320كغ من (**M1**) و 1480كغ من (**M2**).

- قامت بتعليب: 13880 وحدة من المنتج "**P1**" و 17700 وحدة من المنتج "**P2**".

4-أعباء مباشرة:

- استغرق إنتاج الفترة: 1296 ساعة توزع على المنتجات "**S**" ،"**P1**" ، "**P2**" كالأرقام 3،2،1 على الترتيب ، سعر الساعة هو 55دج.

- هناك مصاريف توزيع تقدر بـــ40000دج خاصة بالمنتج المصدر نحو الخارج.

5-أعباء غير المباشرة:

وزعت حسب الجدول أدناه .مع العلم أن هناك أعباء غير معتبرة بـــ1150دج، و عناصر إضافية 150دج.

	تموين	تحضير	قولبة	تعبئة	توزيع
Σت اا	2061. 4	150 040	671 00	20215 0	1065 00
نوع وحدات القياس	100من ثمن الشراء	-	-	وحدات منتجة (*)	وحدات مباعة

ملاحظـــــــة:

(*): في هذا القسم تعبئة وحدة من المنتج "**P2**"تكلف قدر تعبئة **1.5** وحدة من المنتج"**P1**".

- تصدر مخرجات المخازن بواسطة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة مع مخزون أول المدة.

6-المبيعـــــــــــــــــات:

باعت المؤسسة :15500علبة من المنتج "**P1**" ،و 20000علبة من المنتج "**P2**" بسعر 30دج للعلبة سواء لـــ "**P1**" أو "**P2**".

المطلوب:

1-أحسب تكلفة المشتريات.

2-أحسب تكلفة إنتاج "**S**".

3-أحسب تكلفة إنتاج "**P1**"، "**P2**".

4- أحسب سعر تكلفة المنتجات المباعة.

5- أحسب النتيجة التحليلية الصافية.

6- حدد نتيجة المحاسبة العامة.

المبحث الثالث: الانتاج قيد التنفيذ(جاري الصنع)

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــــد:

نجد هذا النوع من المنتجات في حالة وجود مرحلة إنتاجية واحدة أو أكثر، الحصول هذا النوع من المنتجات سببه عدم مسايرة الإمكانيات المادية لمدة الدورة الاستغلالية. بعبارة أخرى وجـــــود حاجز زمني و هو نهاية الدورة الاستغلالية يحول دون الوصول إلى الهدف المسطر في بداية الدورة الاســـتغلالية، من خلال وجود منتجات لم تنفذ بعد من مراحلها الإنتاجية عند انتهاء الدورة الاستغلالية.

1- تعريف الإنتاج قيد التنفيذ(الإنتاج جاري الصنع):

هو ذلك الإنتاج الذي لم يخرج من مرحلة إنتاج معينة كامل الصنع مع انتهت الدورة. ميزة هذا المنتج أنه لم يبلغ نسبة إنتاج معينة متفق عليها.

2- خصوصية الإنتاج قيد التنفيذ:

يتميز هذا النوع من المنتجات بمجموعة من الخصائص، نذكر أهمها فيما يلي:

- عدم إتمام الإنتاج قيد التنفيذ لا يعود إلى عدم توفر الإمكانيات، بل السبب يعود إل وجود حاجز زمـــني متمثل في نهاية الدورة الاستغلالية التي يجب أن نتوقف عندها لجرد ما للمؤسسة في هذه الدورة و مـــــا عليها.
- يمكن أن نحصل على الإنتاج قيد التنفيذ في مرحلة إنتاج الإنتاج النصف مصنع أو في المرحلة الأخيرة عند إنتاج الإنتاج التام.
- عموما الإنتاج قيد التنفيذ لا يكمم بسبب عدم تجانس المنتجات قيد التنفيذ فيما بينها و حتى في نفس المرحلة الإنتاجية. السبب يعود إلى أن نسب إتمام الإنتاج قيد التنفيذ فيما يخص الإستهلاكات الضرورية لإتمامه متفاوتة من كمية لأخرى لنفس الإنتاج الجاري.
- لا توجد فروق جرد للإنتاج قيد التنفيذ؛ السبب يعود إلى أن له قيمة مخزون أخر المدة الحقيقي فقط.
- الإنتاج الجاري عموما غير مرغوب فيه، ظهور هذا النوع من المنتجات في الدورة الاستغلالية يبرز عدم مسايرة الإمكانيات للهدف المسطر لها.

3- معالجة الإنتاج قيد التنفيذ في المحاسبة:

سنحاول التفرقة بين المعالجة في المحاسبة التحليلية و في المحاسبة العامة.

3-1 في المحاسبة التحليلية:

تطرقنا سابقا أن الإنتاج قيد التنفيذ ليس هدف للمؤسسة، بل الهدف هو الإنتاج الكامل الذي خرج من مرحلة صنع معينة (نصف مصنع، تام الصنع).

تكلفة الإنتاج الكامل = إنتاج قيد التنفيذ $_1$ + مجموع أعباء الدورة – إنتاج قيد التنفيذ

$_2$.

تكلفة الإنتاج الكامل = إنتاج كامل (قديم/جديد) + (إنتاج كامل(جديد) + إنتاج قيد التنفيذ$_2$) – إنتاج قيد التنفيذ$_2$.

2-3 معالجة الإنتاج قيد التنفيذ في المحاسبة العامة:

.بما أنه يحمل اسم إنتاج فالحساب المعني به هو حـــ/72. بما أنه ليس هدف للمؤسسة فليس لنا معلومات كافية عن تكلفة إنتاج الدورة و لا عن الكمية المتحصل عليها لأنه صعب التكميم و لأنه غير متجانس من ناحية التكاليف. لذلك سيحسب كما يلي:

حـــ/72 = إنتاج قيد التنفيذ لنهاية المدة – إنتاج قيد التنفيذ لأول المدة.

عملا بالمبدأ حـــ/72= مخ$_2$ – مخ$_1$.

التمرين الرابع عشر

تقوم مؤسسة "**B.C.R**"بإنتاج نوع واحد من الحنفيات على مرحلتين من الإنتاج وباستعمال مادتين أوليتين: النحاس (**M1**) ، البلاستيك (**M2**) ولوازم (حلقات مطاط) كما يلي :

مرحلة أولى: تقوم فيها بتحضير المادة الأولية (نحاس، بلاستيك) ثم قولبتها في قوالب خاصة من أجل الحصول على : هيكل الحنفية " **S1**" من جهة، من جهة أخرى القفل الخاص بها " **S2**".

مرحلة ثانية:نقوم فيها بتركيب القطعتين "**S1**"و "**S2**" بالإضافة إلى لوازم للحصول على الحنفية "**P**" تامة الصنع.

لشهر أفريل 2014 أعطيت لك المعلومات التالية:

1- مخزونات بداية المدة:

- نحاس (**M1**): 570كغ بقيمة إجمالية: 134875.5دج.
- إنتاج جاري لـــ"**P**" ما قيمته: 1420دج.
- لوازم: 2800 وحدة بقيمة إجمالية: 5. 33785دج.
- منتج "**P**"2330وحدة بقيمة إجمالية 362000دج.
- منتج "**S1**": 520 وحدة بقيمة إجمالية: 43582.5دج.
- منتج"**S2**" : 700وحدة بقيمة إجمالية 28693دج.

2- مشتريات الدورة:

(**M1**) :2430كغ بـــ 213دج للكغ ، (**M2**): 2750كغ بـــ 37دج للكغ ، لوازم :5300 وحدة بـــ3.30دج للوحدة .

3- الإنتاج و الاستعمالات:

- **في المرحلة الأولى:** تم استهلاك: 2730كغ من (**M1**) و 2210كغ من (**M2**) في هذه المرحلة حيث:
  * لإنتاج وحدة من "**S1**" نستهلك: 300غرام من(**M1**) و 100غرام من (**M2**).
  * لإنتاج وحدة من "**S2**" نستهلك: 100غرام من(**M1**) و 200غرام من (**M2**).
- **في المرحلة الثانية :**
  * تم استعمال: 7000وحدة من " **S1**"، 8500 وحدة من "**S2**" بالإضافة إلى 8000 وحدة من اللوازم.
  * تم إنتاج 7000 حنفية "**P**"هذا الشهر.

4- الأعباء المباشرة:

- **الشراء:** 5% من ثمن الشراء.
- **الإنتاج:** - المرحلة الأولى: 429 ساعة بـــ 29دج للساعة الواحدة توزع على أساس عدد الوحدات المنتجة.
  - المرحلة الثانية: ما قيمته 12515دج.
- **التوزيع :** 45000دج.

5- المبيعات: تمكنت المؤسسة من تصريف: 8550 حنفية "**P**"بـــ 175دج للحنفية الواحدة.

6- الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول الموالي، مع العلم أن هناك أعباء غير معتبرة بـــ 3250دج، وعناصر إضافية بـــ 3000دج.

أقسام / أعباء	تموين	تحضير	قولبة	تركيب	إتمام	توزيع
Σ تاII	**...**	**83980**	**32175**	**35270**	**17880**	**40500**
نوع وحدات القياس	**...**	**كغ مادة أولية مستعملة**	**وحدات منتجة**	-	-	-

7- إنتاج جاري في آخر المدة: خاص بالمنتج "**P**": 65500دج.

المطلـــــــوب:

1- ما هي عدد الوحدات المنتجة من "**S1**" و "**S2**".

2- احسب تكلفة شراء المادة الأولية و اللوازم. علما أن: التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة للمشتريات هي على التوالي:

3- احسب تكلفة إنتاج "**S1**"و "**S2**".

4- أحسب تكلفة إنتاج "**P**".

5- أحسب النتيجة التحليلية الصافية.

(M1)= 233دج، (M2)= 47.35دج، لوازم = 12دج.   6- أحسب نتيجة المحاسبة العامة.

المبحث الرابع: معالجة الفضلات

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــــــــــد:

جرت العادة أنه عند ذكر الفضلات تقرن بها المهملات. و هناك خطأ شائع و أن المهملات هي كلمة مرادفة للفضلات وهذا خطأ. سنحاول التعريج في بادئ الأمر على الفضلات أما المهملات فسنتطرق إليها فيما بعد من خلال مبحث مستقل بسبب أنه لا تجمعهما نفس الخصائص.

1- تعريف الفضلات:

عبارة عن بقايا العملية الإنتاجية و التي مصدرها واردات الورشة الإنتاجية (مادة أولية، لوازم، منتج نصف مصنع ...)، هناك ثلاث أنواع من الفضلات الإنتاجية:

- فضلات دون قيمة بيعية و عملية التخلص منها لا تأثر في التكاليف.
- فضلات دون قيمة بيعية و عملية التخلص منها خارج المؤسسة ينتج عنها تكاليف إضافية (مصاريف التخلص من الفضلات).
- فضلات ذات قيمة بيعية (قابلة للبيع) و التي تسمى أيضا بالفضلات المسترجعة.

2- خصوصية الفضلات:

يمكن سرد مجموعة من الخصائص التي تتفرد بها الفضلات بأنواعها الثلاثة كالتالي:

➢ هناك نقطة مشتركة بين كل أنواع الفضلات حيث أنها تأثر في الكميات المنتجة. بعبارة أخرى أن الكمية الواردة للورشة الإنتاجية ليست هي الكمية الصادرة منها في نهاية العملية الإنتاجية (الكمية الواردة > الكمية الصادرة).

➢ مهما يكون نوع الفضلات فهي غير مرغوب في الحصول عليها؛ بسبب انعدام قيمتها البيعيـــــــــة (النوع الأول و الثاني) أو تدنيها (النوع الثالث) بالمقارنة مع المنتج الأساسي.

➢ على الرغم من أن الأنواع الثلاث للفضلات لها تسمية واحدة، لكن فيما يخص ظهورها ضمن حسابات المحاسبة العامة (حـــ/358 المنتجات المتبقية، المواد المسترجعة أو النفايات و السقطات) فهو مقتصر على النوع الثالث فقط ألا وهو الفضلات المسترجعة. السبب يعود أن المخزونات المعنية بالتخزين هي التي تحمل قيمة بيعية و ليس المخزونات التي سوف يتخلص منها هذا مـــــــن جهة، من جهة أخرى للتخزين تكلفة يتحملها المنتج المباع.

➢ تعتبر الفضلات منتجات لأننا نحصل عليها بعد العملية الإنتاجية.

➢ قد يكون مصدر الفضلات بقايا تحويل مادة أولية و لوازم، كما قد يكون مصدرها عملية استكمال العملية الإنتاجية للإنتاج النصف مصنع في المراحل الموالية للحصول على منتج نصف مصنع أخر، منتج ثانوي أو منتج تام.

➢ الحكم على الفضلات أنها من النوع الأول، الثاني أو الثالث نسبي، ظرفي و مؤقت. لأن الفضلات المحصل عليها يتغير نوعها بتغير المكان و الزمان. بعبارة أخرى ما هي فضلات دون قيمة متخلص منها في الجزائر قد تكـــــــون فضلات مسترجعة في دولة أخرى هذا من جهة، من جهة أخرى هناك فضلات يتخلص منها في فصل معيـــــــن و تستعمل و تصبح لها قيمة بيعية في فصل أخر و ذلك حسب الطلب عليها (طلب موسمي).

➢ بالنسبة للفضلات من النوع الثالث (الفضلات المسترجعة) فهي تعامل كما تعامل المنتجات الأخرى و ذلك باستعمال (طرق لتسعير صادرات المخزن منها، فروق الجرد...).

➢ يمكن استعمال الفضلات المسترجعة في المراحل الإنتاجية الموالية و تدويرها على شكل مادة أولية، تدخل في تركيبة منتج أخر أساسي تسمى الفضلات المستعملة في هذه الحالة "**بالمواد المعوضة**".

➢ يمكن أن تعالج الفضلات المسترجعة للحصول على فضلات معالجة و التي تسمى في هذه الحالة "**بالمنتج الثانوي**".

2- معالجة الفضلات محاسبيا:

2-1 على مستوى المحاسبة التحليلية:

سنحاول عرض خصائص كل نوع من الأنواع الثلاث على حدى كما يلي:

النوع الأول: فضلات دون قيمة بيعية و لا تأثر في التكاليف

هذا النوع من الفضلات لا يظهر صراحة في السجلات المحاسبية، من ناحية أنه ليس له تأثيـــــر على إيـــرادات المؤسسة (ليس له قيمة بيعية) و لا على تكاليفها (عملية التخلص منه لا ينتج عنها تكاليف إضافية). مثلا نجد هذا النوع في الفضلات السائلة غير السامة.

النوع الثاني: فضلات دون قيمة بيعية لكن تأثر على التكاليف

هذا النوع من الفضلات ليس له مخزون موجود على مستوى المؤسسة لأنه لا يدخل أصلا إلى المخزن بل يتخلص منه خارج المؤسسة. هذا النوع من الفضلات لا يؤثر في إيرادات المؤسسة (ليس له قيمة بيعية)، بالمقابل يؤثر على تكاليفها (مصاريف التخلص منها) حالة الفضلات السائلة السامة أو الفضلات اليابسة.

يتحمل مصاريف التخلص من الفضلات المنتج الذي أفرز هذه الفضلات كما يلي:

تكلفة الإنتاج الأساسي = مجموع أعباء الدورة + مصاريف التخلص من الفضلات التي أفرزها.

النوع الثالث: الفضلات المسترجعة

هذا النوع من الفضلات له وجود مادي على مستوى مخزن المؤسسة هذا من جهة، من جهة أخرى ينتج عنه تكاليف للحصول عليه بشكل مستقل، له قيمة بيعية بما أن هذا النوع من الفضلات يقابله طلب فعال.

منهجيا نتبع المراحل التالية للحصول على تكلفة الفضلات المسترجعة بشكل مستقل على المنتج الأساسي:

مجموع أعباء الدورة = تكلفة الإنتاج الأساسي + تكلفة الفضلات المسترجعة.

تكلفة الإنتاج الأساسي = مجموع أعباء الدورة - تكلفة الفضلات المسترجعة........(2)

تكلفة الفضلات المسترجعة = سعر بيع محتمل – (مصاريف توزيع + هامش ربح)....(1)

ملاحظات:

- ➢ الهدف ليس حساب تكلفة الفضلات المسترجعة بل الهدف هو حساب تكلفة الإنتاج الأساسي في مرحلة إنتاجي معينة.
- ➢ تحديد تكلفة الفضلات المسترجعة يكون تقريبي؛ لأن سعر البيع المستعمل في تحديدها ناتج عن دورات سابقة وليس فعلي لأنه ليس شرط أن تباع في هذه الدورة، بالمقابل يجب أن تفصل من المنتج الأساسي في المحاسبة التحليلية وفي نفس الدورة سواء بيعت أم لا. المعادلة المستعملة في تحديد تكلفة الفضلات المسترجعة تحصلنا عليها من المعادلة التالية:

سعر البيع = (تكلفة الإنتاج + مصاريف توزيع) + هامش الربح.

2–2 على مستوى المحاسبة العامة:

النوع الأول: فضلات دون قيمة بيعية و لا تأثر في التكاليف

ليس له معالجة محاسبية في دفاتر المحاسبة العامة، لأنه لا يؤثر في التكاليف و لا في الإيرادات.

النوع الثاني: فضلات دون قيمة بيعية لكن تأثر على التكاليف

يؤثر على الحسابات حـــ/61 ـــحـــ/68 كما يلي:

حـــ/61 ـــــحـــ/68 = ... + مصاريف التخلص من الفضلات.

النوع الثالث: الفضلات المسترجعة

يؤثر هذا النوع من الفضلات على الحسابات التالية:

حـــ/70 = ...+ ر.ع.ص للفضلات المسترجعة (حالة بيعها جزئيا أو كليا).

حـــ/72 = ... + تكلفة الفضلات المسترجعة خلال الدورة (n)– تكلفة الفضلات المسترجعة المباعة (n).

التمرين الخامس عشر

تقوم مؤسسة "**الساحل**" لتصبير الأسماك بإنتاج نوعين من المنتجات: علب سردين "**P1**"و علب تونة "**P2**"على مرحلتين من الإنتاج:

المرحلة الأولى: تقوم فيها بتحضير السمك و الحوت ثم طهيه كما يلي:

- تقوم بتحضير السردين كمادة أولية (**سمكM1**) ثم طهيه للحصول على سمك محضر "**S1**".

- تقوم بتحضير التونة كمادة أولية (**حوتM2**) ثم طهيه للحصول على حوت محضر "**S2**".

المرحلة الثانية :تقوم فيها بتعليب السردين المحضر "**S1**" و الحوت المحضر "**S2**" كما يلي:

- يتم تعليب السردين المحضر "**S1**" في علب ذات 200غرام للحصول على إنتاج تام "**P1**" الذي يعلب في كارتون.

- يتم تعليب التونة المحضر "**S2**" في علب ذات 200غرام للحصول على إنتاج تام "**P2**" الذي يعلب في كارتون.

بالإضافة إلى ذلك نزودك بمعلومات أخرى عن شهر مارس 2014.

1-مخزونات بداية المدة :

- سردين (**سمـــكM1**): 260كغ بقيمة إجمالية:10100دج.
- تونة (**حـــوتM2**): 830كغ بقيمة إجمالية:84300دج.
- كارتون :310 وحـــــدة بقيمة إجمالية:713دج.
- إنتاج "**S1**" :252كغ بقيـــــمة إجمالية:15052دج.
- إنتاج "**S2**":286كغ بقيمة إجمالية:38300دج.
- إنتاج جاري لــ"**P1**":2267دج.
- إنتاج تام لــ "**P1**":6 كارتونات بقيمة إجمالية 11400دج.

2- مشتريات الشهر :

- سردين (**سمـــكM1**):2طن بــ32دج للكلغ.
- تـــونة (**حـــوتM2**): 2.6 طن بــ97دج للكلغ.
- علب فارغة ذات 200 غرام:22000 وحدة بـــ 5دج للعلبة الواحدة.

3- الإنتاج و الاستعمالات:

* **في المرحلة الأولى** : تم استهلاك:2060كغ من السردين (**السمكM1**)، 2840كغ من التونة (**حوتM2**).

* **في المرحلة الثانية:** - تم استهلاك:1738كغ من "**S1**" و2450كغ من "**S2**".

- تم إنتاج: 8900 علبة من "**P1**" و 11700 علبة من "**P2**".

4- الأعباء المباشرة:

- في المرحلة الأولى: 600 ساعة بـــ 40دج للساعة، منها 230 ساعة لـــ "**S1**".
- في المرحلة الثانية: ما قيمته 21713دج، منها 9712.3دج لـــ "**P1**".

5- الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول أدناه ، مع العلم أن هناك أعباء غير معتبرة بـــ 2500دج و عناصر إضافية بـــ 1300دج.

	تموين	تحضير	طهي	تعليب	توزيع	خدمات

						اجتماعية
Σ ت II	11500	34300	2134 0	30900	10600	11000
نوع وحدات قياس	كغ مادة أولية مشتراة	كغ مادة أولية مستهلكة	كغ مادة أولية محضرة	علب منتجة	كارتون مباع	-

6- المبيعات :

تمكنت المؤسسة من تصريف كل مخزون "**P1**" و "**P2**".علما أن سعر بيع الكارتون من "**P1**" هو 2500دج، و سعر بيع الكارتون من "**P2**" هو 4000دج.

ملاحظات :

- السردين (**السمك**) المحضر في ورشة التحضير يفقد 10 % من وزنه على شكل فضلات دون قيمة.
- التونة (**الحوت**) المحضرة في ورشة التحضير تفقد 15 % من وزنه على شكل فضلات دون قيمة، كلفت عملية رميها خارج المؤسسة مبلغ 850دج.
- هناك إنتاج جاري في أخر الشهر للمنتج "**P2**": 2769.8دج.
- إمكانية حمل الكارتون هي 100 علبة ذات 200 غرام.
- تستعمل المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول لإخراج المخزونات.

المطلوب :

1- أحسب وزن السردين المحضر و التونة المحضرة عند خروجها من ورشة التحضير.

2- أكمل جدول الأعباء غير المباشرة. 5- أحسب تكلفة إنتاج "P1" و "P2".

3- أحسب تكلفة شراء السمك و الحوت. 6- سعر تكلفة المنتجات المباعة.

4- أحسب تكلفة إنتاج "S1" و"S2". 7- حساب النتيجة التحليلية الصافية. 8- حساب نتيجة المحاسبة العامة

المبحث الخامس: المنتج الثانوي

تمهيـــد:

هذا النوع من المنتجات عبارة عن شكل متطور للفضلات المسترجعة المتطرق إليها في المبحث السابق. تحاول المؤسسة في بعض الأحيان من الاستفادة أكثر من الفضلات المسترجعة عن طريق معالجتها و تحويلها إلى فضلات معالجة أو ما يسمى "**بالمنتج الثانوي**".

يسمى هذا النوع من المنتجات بالمنتج الثانوي وذلك بسبب أنه ليس هدف للمؤسسة في بداية الدورة من جهة، من جهة أخرى ننتظر تطور أسعار هذا النوع من المنتجات من أجل اتخاذ القرار إما بتوزيع الفضلات في شكلها الأولي أو تحويلها إلى منتج ثانوي.

1- تعريف المنتج الثانوي:

عبارة عن منتج نحصل عليه من خلال معالجة الفضلات المسترجعة المحصل عليها. بعبارة أخرى أن المنتج الثانوي عبارة عن شكل متطور للفضلات المسترجعة المحصل عليها سابقا، بعد معالجة هذه الفضلات نحصل على المنتج الثانوي.

2- خصوصيات المنتج الثانوي:

يتميز هذا النوع من المنتجات بما يلي:

- أصل المنتج الثانوي الفضلات المسترجعة.
- الفضلات المسترجعة (الشكل الأولي) و المنتج الثانوي (الشكل النهائي) غير مرغوب فيهما بسبب السعر المتدني للعائد المحصل عليه من توزيعهما بالمقارنة مع عائد المنتج الأساسي. لكن طبيعة المادة الأولية تفرض على المؤسسة الصناعية الحصول بجانب المنتج الأساسي من جهة، و من جهة أخرى فضلات ثم منتج ثانوي.
- ليس هناك وجود للمنتج الثانوي ضمن حسابات المحاسبة العامة كحساب مستقل و تسمية صريحة لهذا النوع من المنتجات بالمقارنة مع المحاسبة التحليلية. ظهور هذا النوع من المنتجات في دفاتر المحاسبة العامة يكون بالموازاة مع تسجيل المعلومات عن المنتجات المصنعة و المباعة.
- يمكن للفضلات المسترجعة أن تعالج في نفس المرحلة التي ظهرت فيها على شكلها الأولي، كما يمكن أن تعالج في ورشة مستقلة بها للحصول على المنتج الثانوي.

3- المعالجة المحاسبية للمنتج الثانوي:

سنحاول التطرق إلى معالجة المنتج الثانوي على مستوى المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة كما يلي:

3-1 على مستوى المحاسبة التحليلية:

في هذا المستوى نميز بين طريقتين في معالجة الفضلات المسترجعة و الحصول على المنتج الثانوي:

3-1-1 منتج ثانوي معالج في نفس مرحلة الإنتاج الأساسي:

في هذه الطريقة نحصل على الفضلات المسترجعة إلى جانب الإنتاج الأساسي، تعالج الفضلات المسترجعة في نفس المرحلة وعن طريق نفس الإمكانيات المادية و البشرية للحصول في الأخير على منتج أساسي و منتج ثانوي.

لتحقيق هذا الهدف ألا و هو فصل الإنتاج الأساسي عن الإنتاج الثانوي نتبع المراحل التالية:

مجموع أعباء الدورة = تكلفة إنتاج المنتج الأساسي + تكلفة إنتاج المنتج الثانوي(المعالج).

تكلفة الإنتاج الأساسي = مجموع أعباء الدورة – تكلفة إنتاج المنتج الثانوي..............(3)

تكلفة إنتاج المنتج الثانوي = تكلفة الفضلات المسترجعة + مصاريف المعالجة...........(2)

تكلفة الفضلات المسترجعة = سعر بيع محتمل – (مصاريف توزيع + هامش ربح).........(1)

3-1-2 منتج ثانوي معالج في مرحلة مستقلة:

في هذه الطريقة نحصل في بادئ الأمر على الفضلات المسترجعة إلى جانب المنتج الأساسي، بعد فصل تكلفة الفضلات المسترجعة على تكلفة الإنتاج الأساسي، تحول الفضلات المسترجعة إلى مرحلة مستقلة و متخصصة في معالجة تلك الفضلات للحصول على المنتج الثانوي.

لتحديد تكلفة الإنتاج الأساسي و الإنتاج الثانوي نتبع الخطوات التالية:

مجموع أعباء الدورة = تكلفة الإنتاج الأساسي + تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة

تكلفة الإنتاج الأساسي = مجموع أعباء الدورة – تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة ....(2)

تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة = سعر البيع المحتمل – (مصاريف توزيع + هامش ربح)...(1)

تكلفة الإنتاج الثانوي = تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة + مصاريف المعالجة...............(3)

<u>نتيجة:</u>

ما يتم ملاحظته من خلال الطريقتين في معالجة الفضلات لتصبح منتج ثانوي أن المراحل المتبعة في الطريقة الأولى و الثانية لا تختلف عن بعضهما البعض، الاختلاف الجوهري بينهما هو ترتيب المراحل المنتهجة.

ففي الطريقة الأولى يعالج المنتج الثانوي ثم يفصل، أما في الطريقة الثانية تفصل الفضلات المسترجعة عن المنتج الأساسي ثم تعالج لتصبح منتج ثانوي.

3-2 على مستوى المحاسبة العامة:

هناك نقاط مشتركة و نقاط اختلاف بين الطريقتين في معالجة الإنتاج الثانوي.

3-2-1 منتج ثانوي معالج في نفس مرحلة الإنتاج الأساسي:

في هذه الطريقة يعالج الإنتاج الثانوي عبر المرور بالحسابات التالية:

حـ/70= .... + ر.ع.ص (منتج ثانوي مباع).

حـ/72 = ...+ (تكلفة إنتاج الدورة من المنتج الثانوي- تكلفة إنتاج مباع من المنتج الثانوي).

ملاحظة:

مصاريف معالجة الإنتاج الثانوي لا تظهر صراحة و منفصلة في هذه الطريقة، بحيث إذا أخدنا في عين الاعتبار أعباء المرحلة التي تم فيها إنتاج المنتج الثانوي و المنتج الأساسي فإننا أخدنا أعباء الإنتاج و أعباء المعالجة في نفس الوقت (ضمن الحسابات حـ/61 ــــ حـ/68).

3-2-2 منتج ثانوي معالج في مرحلة مستقلة:

في هذه الطريقة يعالج الإنتاج الثانوي عبر المرور بالحسابات التالية:

حـ/70= .... + ر.ع.ص (منتج ثانوي مباع).

حـ/72 = ...+ (تكلفة إنتاج الفضلات المسترجعة لهذه الدورة - تكلفة الفضلات المسترجعة المستعملة لإنتاج المنتج الثانوي) + (تكلفة إنتاج الدورة من المنتج الثانوي- تكلفة إنتاج مباع من المنتج الثانوي).

حـ/61 ــــ حـ/68 = ...+ مصاريف معالجة الإنتاج الثانوي (أعباء المرحلة التي تمت فيها المعالجة).

ملاحظة:

وفق هذا النوع تظهر مصاريف المعالجة صراحة؛ و السبب يعود أن المنتج الثانوي عولج بإمكانيات مستقلة.

التمرين السادس عشر

تقوم مؤسسة "**Y.S.L**" بإنتاج نوعين من الأقمصة "**قميص حريري**"و "**قميص قطني**" تستعمل لذلك ثلاث مواد أولية (أقمشة) كالتالي:(حرير ،قطن،بوليستير) بالإضافة إلى لوازم أخرى .تمر عملية الإنتاج بورشتين: ورشة التفصيل(الورشة الأولى) ، ورشة الإتمام(الورشة الثانية).للفصل الثاني من سنة 2014 لدينا المعلومات التالية:

I – من المحاسبة العامة :

1–حركة مخزون المادة الأولية :

	قمـــــاش حريري			قمـــــاش قطني			قمـــــاش بوليستير		
	ك مية	ت كلفة	قيمة	ك مية	ت كلفة	قيمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة
مخزون أول المدة (متر)	2 25	.. ....	30 6000	7 90	. .....	24 9900	4 19	.. ...	8 5895
مشتريـــــــا ت (متر)	7 00	1 090	....	5 00	2 15	.... ..	2 06	1 20	.. ..
استعمـــــــالات (متر)	. ..	.. ..	....	.. ..	. .....	....	. ...	.. ....	.. ..
مخزون أخر المدة (متر)	1 75	.. ....	.....	2 40	. ...	.... .	. ...	.. ..	.. ....

بالإضافة إلى المخزونات أعلاه تمتلك المؤسسة مخزون من اللوازم قدره: 8300 وحدة بتكلفة إجمالية قدرها:10375دج.

2–مبيعات الدورة:

– باعت: 500 قميص حريري بــ2500دج للقميص الواحد.

– باعت: 500 قميص قطني بـــ 800دج للقميص الواحد.

– باعت المؤسسة كل ربطات العنق المنتجة خلال الدورة بــ150دج للوحدة.

II– من المحاسبة التحليلية :

1– الأعباء المباشرة:

– **على الشراء:**102638دج متناسبة مع عدد الأمتار المشتراة.

– **على الإنتاج:**

* **الورشة الأولى:**1800 ساعة بــ92دج للساعة حيث 1100 ساعة للأقمصة الحريرية.

* **الورشة الثانية:** 800 ساعة بـــ 35دج للساعة حيث 500 ساعة للأقمصة الحريرية.

2– الأعباء غير المباشرة:

لحضت في الجدول أدناه، مع العلم أن 575دج عبارة عن أعباء غير معتبرة غير مسجلة ضمن الجدول أدناه. هناك فائدة على رأس مال المؤسسة تقدربـــ5%سنويا ، مع العلم أن رأس مال المؤسسة يقدر بـــ 572000دج.
كما سجلنا مبلغ 750دج ضمن الجدول أدناه خاص باللوازم الخاصة بربطات العنق.

أقسام / أعباء	التموين	التفصيل	الإتمام	التوزيع
Σ تاا	16872	98800	102600	50175
نوع وحدات القياس	متر قماش مشترى	قميص منتج	(*)	100دج من رع ص

(*) : عملية إنهاء 1 قميص حريري في الورشة الثانية تعادل إنهاء 2 قميص قطني.

3- الاستعمـــــــــــــــالات:

- لإنتاج قميص حريري: نحتاج إلى 1.25متر من الحرير، $\frac{1}{2}$متر من البوليستر، و 4 لوازم أخرى.
- لإنتاج قميص قطني: نحتاج إلى 1.5متر من القطن، $\frac{1}{4}$ متر من البوليستر، و 5 لوازم أخرى.
- لإنتاج ربطة عنق نحتاج إلى $\frac{1}{4}$ متر من القماش الحريري.

ملاحظات:

➢ ينتج عن عملية تفصيل الحرير في الورشة الأولى فضلات تمثل 5% من القماش (الحرير) المستعمل، يمكن أن تباع هذه الفضلات بـــ300دج للمتر الواحد مع العلم أن هناك مصاريف توزيع وهامش ربح بـــ 20%. لكن تفضل المؤسسة أن تستفيد أكثر من هذه الفضلات وذلك بتحويلها إلى ربطات العنق.

➢ عملية إنتاج ربطات العنق تتم في نفس ورشة إنتاج الأقمصة الحريرية ومن طرف نفس العمال وقد نتج عن ذلك 1400دج كمصاريف إنتاجها إجماليا.

➢ عملية تفصيل القماش القطني في الورشة الأولى ينتج عنها فضلات دون قيمة: عملية التخلص منها كلفت المؤسسة مبلغ 350دج.

المطلـــــــــوب :

1) أكمل جدول توزيع الأعباء غير المباشرة.
2) ما هي كمية الاستعمالات من المواد الأولية ؟ وما هي تكلفتها ؟
3) ما هي عدد الأقمصة ؟
4) ما هي تكلفة إنتاج الأقمصة ؟ و ما هي تكلفة إنتاج ربطات العنق ؟
5) حدد سعر تكلفة المنتجات المباعة.
6) ما هي النتيجة التحليلية الصافية؟
7) ما هي نتيجة المحاسبة العامة ؟

ملاحظات أخرى:

- المواد الأولية تصدر من المخزن بطريقة التكلفة الموزونة.
- ربطات العنق تنتج إلا من فضلات الحرير.

المبحث السادس: معالجة المهملات

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــــــــــد:

كما تطرقنا إليها سابقا فالمهملات ليست بقايا العملية الإنتاجية، بل هي منتجات لها خصوصية تتمثل في العيب الظاهري أو الباطني التي تحمله و التي لا يمكن توزيعها مباشرتا كالمنتجات السليمة.

1- تعريف المهملات:

عبارة عن منتجات تحمل عيب ظاهر في شكلها الخارجي أو غير ظاهر في التركيبة الإنتاجية. هذا النوع من المنتجات غير كامل الصنع بالمقارنة مع المنتجات السليمة، لذلك يجب معاملتها معاملة خاصة حالة توزيعها مباشرة دون تعديل ذلك العيب، أو الإنفاق عليها أعباء إضافية حالة اتخاذ قرار تعديلها و إعادتها من جديـــــــد إلى الورشات.

2- خصوصية المهملات:

- المهملات عبارة عن منتج يحمل عيب معين و ليس فضلات (بقايا عملية إنتاجية).
- تدرس المؤسسة قرار بيع المهملات مباشرتا أو إعادة إرجاعها للورشات لغرض تعديل عيبها و ذلك بالأخذ في عين الاعتبار أهداف المؤسسة (المردودية، السمعة، ....).
- ينتج عن قرار تعديل المهملات تكاليف إضافية (أعباء تعديل العيب)، وهو ما يؤدي إلى تضخيم التكاليف وتخفيض أرباح المؤسسة.
- ينتج أيضا عن قرار تعديل عيب المهملات تكاليف مخفية فيما يخص الوقت المستعمل في التعديل، الذي كان من الأجدر استعماله في إنجاز طلبيات أو منتجات جديدة في نفس الدورة (تكلفة الفرصة البديلة).

- هناك من المهملات ما هو قابل للتعديل و هناك من المهملات ما تؤدي عملية تعديله إلى إنفاق أعباء ضخمة المؤسسة في غنى عنها (استعمال تقنيات دراسة مردودية المشاريع في اتخاذ القرار).
- المهملات بعد التعديل تصبح منتجات سليمة (كاملة) كباقي المنتجات الكاملة الأخرى من ناحية الشكل والمضمون. لكن التكاليف التي تحملتها عملية تعديلها تجعل تكلفة انجازها أعلى من تكلفة إنجاز المنتجات السليمة العادية.

3- معالجة المهملات محاسبيا:

سنحاول التطرق إلى معالجة المهملات على مستوى المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة كما يلي:

3-1 على مستوى المحاسبة التحليلية:

نميز في هذا الصدد بين ثلاث أنواع من المهملات:

3-1-1 مهملات موزعة دون تعديل:

في هذه الحالة تم اتخاذ قرار توزيع هذه المهملات دون إرجاعها للورشات لغرض تعديلها بسبب انعـــــدام مردوديتها أو استحالة تعديلها تقنيا. تفصل في هذه الحالة المهملات من المنتجات السليمة و توزع في نفس الدورة أو تخزن و توزع في الدورات المقبلة.

تعالج المهملات في هذه الحالة كما عولجت الفضلات المسترجعة (النوع الثالث) في المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

مجموع أعباء الدورة = تكلفة إنتاج المنتجات السليمة + تكلفة إنتاج المهملات.

تكلفة إنتاج المنتجات السليمة = مجموع أعباء الدورة - تكلفة إنتاج المهملات........(2)

تكلفة إنتاج المهملات = سعر بيع محتمل - (مصاريف توزيع + هامش ربح)...........(1)

3-1-2 مهملات موزعة بعد التعديل:

نميز في هذه الحالة بين طريقتين في التعديل:

أ) مهملات معدلة في نفس مرحلة إنتاج المنتجات السليمة:

في هذه الحالة نحصل على المهملات في المرحلة الأولى، ثم تعاد هذه المهملات إلى الورشات التي أنتجت فيها في المرحلة الأولي لتعدل عيوبها عن طريق نفس الإمكانيات المادية و البشرية.

المراحل المتبعة في المعالجة المحاسبية للمهملات المعدلة في نفس مرحلة إنتاج المنتجات السليمة هي نفس المراحل المتبعة في المعالجة المحاسبية للمنتج الثانوي المعالج في نفس مرحلة الإنتاج الأساسي.

مجموع أعباء الدورة = تكلفة إنتاج المنتجات السليمة + تكلفة إنتاج المهملات المعدلة.

تكلفة إنتاج المنتجات السليمة = مجموع أعباء الدورة – تكلفة إنتاج المهملات المعدلة.......(3)

تكلفة إنتاج المهملات المعدلة = تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل) + مصاريف التعديل.....(2)

تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل) = سعر بيع محتمل – (مصاريف توزيع + هامش ربح).......(1)

ب) مهملات معدلة في مرحلة مستقلة:

في هذه الحالة نحصل على المهملات في مرحلة أولى، تفصل تلك المهملات عن المنتجات السليمة، في مرحلة موالية تعدل تلك المهملات في مرحلة مستقلة و متخصصة في التعديل.

المراحل المتبعة في المعالجة المحاسبية للمهملات المعدلة في مرحلة مستقلة هي نفس المراحل المتبعة في المعالجة المحاسبية للمنتج الثانوي المعالج في مرحلة مستقلة.

مجموع أعباء الدورة = تكلفة إنتاج المنتجات السليمة + تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل)

تكلفة إنتاج المنتجات السليمة = مجموع أعباء الدورة – تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل).....(2)

تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل) = سعر البيع المحتمل – (مصاريف توزيع + هامش ربح).....(1)

تكلفة إنتاج المهملات المعدلة = تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل) + مصاريف التعديل ....(3)

3–2 على مستوى المحاسبة العامة:

نميز في هذا الصدد بين الأنواع الثلاث من المهملات كما يلي:

3–2–1 مهملات موزعة دون تعديل:

يؤثر هذا النوع من المهملات على الحسابات التالية:

حـــ/70 = ...+ ر.ع.ص للمهملات المباعة (حالة بيعها جزئيا أو كليا).

حـــ/72 = ... + (تكلفة إنتاج المهملات للدورة – تكلفة إنتاج المهملات المباعة) دون التعديل.

3-2-2 مهملات موزعة بعد التعديل:

أ)- مهملات معدلة في نفس مرحلة إنتاج المنتجات السليمة:

في هذه الطريقة تعالج المهملات في المحاسبة العامة عبر المرور بالحسابات التالية:

حـــ/70= .... + ر.ع.ص (مهملات معدلة و مباعة).

حـــ/72 = ...+ (تكلفة إنتاج الدورة من المهملات المعدلة– تكلفة إنتاج مباع من المهملات المعدلة و المباعة).

ملاحظة:

مصاريف تعديل المهملات لا تظهر صراحة و منفصلة في هذه الطريقة، بحيث إذا أخدنا في عين الاعتبار أعباء المرحلة التي تم فيها الحصول على المهملات المعدلة و المنتجات السليمة فإننا أخدنا أعباء الإنتاج و أعباء التعديل في نفس الوقت (ضمن الحسابات حـــ/61 ـــــ حـــ/68).

ب)- مهملات معدلة في مرحلة مستقلة:

في هذه الطريقة تعالج المهملات عبر المرور بالحسابات التالية:

حـــ/70= .... + ر.ع.ص (مهملات معدلة و مباعة).

حـــ/72 = ...+ (تكلفة إنتاج المهملات (قبل التعديل) لهذه الدورة – تكلفة إنتاج المهملات المستعملة (قبل التعديل) المراد تعديلها) + (تكلفة إنتاج الدورة من المهملات المعدلة– تكلفة إنتاج مباع من المهملات المعدلة).

حـــ/61 ـــــ حـــ/68 = ...+ مصاريف تعديل المهملات (أعباء المرحلة التي تم فيها التعديل).

ملاحظة:

في هذه الطريقة تظهر مصاريف التعديل صراحة. السبب يعود أن المهملات عولجت بإمكانيات مستقلة.

المبحث السابع: الانتاج المكافئ

تمهيـــد:

على عكس المنتجات السابقة فإن الإنتاج المكافئ ليس بالمنتج الحقيقي بل هو تسمية لطريقة تهدف إلى فصل الإنتاج الكامل (أساسي/ نصف مصنع) عن الإنتاج الجاري (قيد التصنيع).

في نهاية دورة معينة نحصل في مرحلة معينة على إنتاج كامل و إنتاج قيد التصنيع، الإشكالية تكمن في تقييم أولا الإنتاج الجاري لنهاية الدورة، ثم فصله من أعباء الفترة للحصول على نصيب الإنتاج الكامل من أعباء تلك الدورة.

هناك إشكالية أخرى تكمن في تداخل التكاليف، حيث أن الإنتاج الجاري لأول الدورة سيتحول إلى إنتاج كامل. نحصل في أخر الدورة على إنتاج كامل مصدره أعباء الدورة فقط، و إنتاج كامل مركب من أعباء الدورة السابقة و جزء من أعباء الدورة الحالية.

الهدف من هذه الطريقة – في المحاسبة التحليلية – هو تحديد تكلفة الإنتاج الكامل (الإنتاج الأساسي في مرحلة معينة) لأن الإنتاج الجاري غير مرغوب فيه من جهة، من جهة أخرى ليس هدف للمؤسسة، ووجوده مؤقت و ظرفي.

1– تعريف طريقة الإنتاج المكافئ:

تهدف طريقة الإنتاج المكافئ إلى فصل الإنتاج الجاري عن الإنتاج الكامل في مرحلة معينة للوصول إلى تحديد تكلفة إنتاج الدورة من الإنتاج الكامل ثم تكلفة الوحدة الواحدة منه.

2– مفهوم الإنتاج المكافئ:

الإنتاج المكافئ مرحلة أساسية من طريقة الإنتاج المكافئ، هدف هذه المرحلة تحديد الكميات المستهلكة من كل عنصر تكلفة (مادة أولية، لوازم، مصاريف مباشرة، مصاريف غير مباشرة) في إنتاج هذه الدورة (كامل/ جاري الصنع) المقابلة لأعباء الدورة.

لتحقيق هذا الهدف نستعمل المعادلة التالية:

الإنتاج المكافئ (لعنصر تكلفة معين) = إنتاج جاري لأخر المدة محول + إنتاج تام محول – إنتاج جاري لأول المدة محول.

ملاحظة:

نقصد بعبارة محـــــــول: تحويل استهلاكات الوحدات المنتجة غير المنتهية إلى عناصر تكلفة مميزة. مثلا: هناك 200وحدة من منج معين، لإتمامها يجب أن تستهلك كل وحدة منتجة 3كغ من مادة أولية (M1)، لكن لم يتم إتمامها في نهاية الدورة حيث استهلكت إلا 80% من الكمية اللازمة لإتمامها.

التحويل: الكمية المستهلكة (M1) = (200 × 3) × 80% = 480كغ.

3– المراحل المتبعة في تحديد تكلفة الإنتاج الكامل:

- المرحلــــــــــــة الأولى: تحديد تكلفة الإنتاج الجاري لأول الفترة.
- المرحلــــــــــــة الثانية:تحديد الكمية المستهلكة من كل عنصر تكلفة في هذه الدورة.
- المرحلــــــــــــة الثالثة:تحديد سعر كل عنصر تكلفة متعلق بهذه الدورة.
- المرحلــــــــــــة الرابعة:تحديد تكلفة الإنتاج الجاري لأخر الفترة.
- المرحلــــــــــــة الخامسة:استنتاج تكلفة الإنتاج الكامل لهذه الدورة.

تستعمل المعادلة التالية في تحقيق المرحلة الأخيرة (التي تم التطرق إليها عند التعريج على الإنتاج الجاري).

تكلفة الإنتاج الكامل = تكلفة الإنتاج الجاري لأول الفترة + مجموع أعباء الفترة – تكلفة الإنتاج الجاري لأخر الفترة.

التمرين السابع عشر

تقوم مؤسسة "**دالي**" بضاعة منتج وحيد "**p**" في ورشة واحدة باستعمال مادتين أوليتين (**M1**)، (**M2**) بالإضافة إلى لوازم .

مع العلم أن الوحدة من "**P**" تتطلب: 1كغ من (**M1**)، 2كغ من(**M2**)، 3وحدات من اللوازم، 1ساعة يد عاملة مباشرة، 1ساعة في الورشة (غير مباشرة).

***وقد كانت المعلومات الخاصة بالإنتاج قيد التنفيذ لشهر أفريل 2004:**

	إ	إ

	نتاج قيد التنفيذ في بداية الشهر	نتاج قيد التنفيذ في نهاية الشهر
- المادة الأولية (M1)	1 %00	6 %0
- المادة الأولية (M2)	9 %0	5 %0
- لـــوازم	5 %0	3 %0
- يد عاملة مباشرة	4 %0	1 %0
- يد عاملة غير مباشرة	2 %0	-
عدد وحدات قيد التنفيذ	1 **50**وحدة	2 **00**وحدة

*إذا علمت أن عدد الوحدات التامة الصنع المنتجة خلال هذا الشهر بلغت :**750**وحدة .

***وقد كانت أعباء الفترة كالتالي :**

- مادة أولية (**P1**): 41760دج.
- مادة أولية (**P2**): 60060دج.
- لـــوازم: 22050دج.
- أعباء مباشـــــرة: 20590دج.
- قسم الورشـــــة: 14400دج.

***تكلفة (سعر) كل عنصر تكلفة خلال الشهر السابق :**

_ (**M1**): 60دج/كغ.
- (**M2**) : 40دج/كغ.
- لـــــــــــــــــــــــــــوازم : 12دج/الوحدة.
- أعباء مباشرة : 30دج/ساعة.
- قسم الورشة : 18دج/ساعة.

المطلوب:

1- أحسب تكلفة الإنتاج الجاري لأول الشهر.
2- أحسب عدد وحدات الإنتاج المكافئ.
3- أحسب سعر كل عنصر تكلفة من الإنتاج المكافئ.
4- أحسب تكلفة الإنتاج الجاري لأخر الشهر.
5- أحسب (استنتج) تكلفة الإنتاج التام.

القسم الثالث: محاسبة التكاليف الجزئية

تمهيـــد:

سنحاول من خلال هذا القسم عرض الطرق التي تتناول جزء من التكاليف فقط ضمن سعر التكلفة، و هناك طريقتين في هذا الصدد إحداهما هي طريقة التحميل العقلاني و الأخرى طريقة التكاليف المتغيرة.

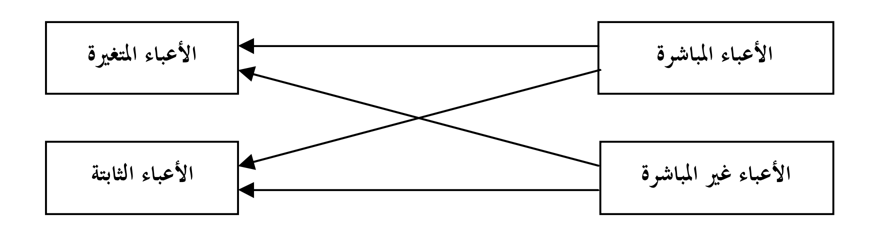
الفصل الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تمهيـــد:

تطرقنا في الفصول السابقة إلى طريقة التكاليف الحقيقية التي تهدف إلى حساب سعر تكلفة يتضمن كل الأعبـــــاء الحقيقية والكاملة التي تحملتها المؤسسة خلال دورة معينة. على الرغم من الجوانب الإيجابية العديدة لهذه الطريقة إلا أنها لا يمكنها الاستجابة إلى كل متطلبات التسيير، لغرض التحليل المفصل للتكاليف و حصر أكثر للمسؤوليات سنحاول التطرق إلى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

تدخل هذه الطريقة تحت طرق التكاليف الجزئية، أين سعر التكلفة للمنتجات المباعة المحصل عليه بواسطتها يحتوي إلا على جزء أو نوع من التكاليف فقط، هذا التحميل الجزئي للتكاليف على سعر التكلفة هدفه حصر المسؤوليات.

إليك فيما يلي شكل يربط العلاقة بين التكاليف المتغيرة و التكاليف المباشرة ضمن طريقة التحميل العقلاني:



وفق هذه الطريقة يظهر أن الأعباء غير المباشرة أو المباشرة تتكون من أعباء ثابتة و أخرى متغيرة.

1- مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

قبل التطرق إلى مبدأ هذه الطريقة، نريد التذكير بتأثر التكاليف الثابتة للوحدة بحجم النشاط و من ثم تكلفة الوحدة الواحدة. تهدف طريقة التحميل العقلاني إلى حل إشكالية عدم مسايرة الأعباء الثابتة لحجم النشاط، بعبارة أخرى مبدأ هـــــذه الطريقة هو جعل حجم التكاليف الثابتة يتغير بتغير حجم النشاط، وفق العلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الحقيقية × معامل التحميل.

حيث: **معامل التحميل = نشاط حقيقي (فعلي) / نشاط عادي (طبيعي)**

بما أن أعباء القسم تتكون من أعباء متغيرة فعلية و أعباء ثابتة فعلية، فهدف هذه الطريقة استبدال الأعباء الثابتة الفعلية بأعباء ثابتة محملة (متغيرة). و من ثم تصبح أعباء القسم تتكون من أعباء متغيرة فعلية و أعباء ثابتة محملة (متغيرة). بعبارة أخرى كل أعباء القسم تتغير بتغير حجم النشاط.

2- مفهوم مستوى النشاط (حجم النشاط):

نميز بين ثلاث أنواع من مستويات النشاط:

2-1 مستوى النشاط النظري (المثالي):

وهو مستوى النشاط النظري الأقصى (المثالي) الذي يمكن للمؤسسة بلوغه، تحقيق هذا المستوى من النشاط يتطلب توفر شروط مثلى بعيدة نوعا ما عن الحقيقة.

2-2 مستوى النشاط الطبيعي (العادي):

هذا المستوى من النشاط أقل من مستوى النشاط النظري، يتحصل على هذا المستوى من النشاط من خلال فتـــرة تجريبية في بداية حياة المؤسسة بتوفير كل الظروف الملائمة للإنتاج. هذا المستوى من الإنتاج عبارة عن معدل يقيس المسير من خلاله مستوى النشاط الفعلي المحقق.

2-3 مستوى النشاط الحقيقي (الفعلي):

هذا المستوى من الإنتاج يتغير من دورة إلى أخرى، قد يكون أكبر من مستوى الإنتاج الطبيعي و قد يكون أقل منه.

3- تحديد فروق التحميل:

من خلال تحديد معامل التحميل الذي سيعتمد عليه في حساب التكاليف الثابتة المحملة نحصل على ثلاث حـــالات مخـــــــــــــــــــــــتلفة:

- معامل التحميل = 1: يعني ***النشاط الحقيقي = النشاط الطبيعي*** و لا يوجد فرق بين التكاليف الثابتة المحملة والتكاليف الثابتة الحقيقية.
- معامل التحميل > 1: يعني ***النشاط الحقيقي > النشاط الطبيعي***؛ من خلال هذا المعامل سنحصل عـــلى حجم تكاليف ثابتة محملة أكبر من حجم التكاليف الثابتة الحقيقية، يسمى الفرق "**بربح زيادة الفعالية**".
- معامل التحميل <1: يعني ***النشاط الحقيقي < النشاط الطبيعي***؛ من خلال هذا المعامل سنحصل على حجم تكاليف ثابتة محملة أقل من حجم تكاليف ثابتة حقيقية، يسمى الفرق " **بتكلفة البطالة**".

يلاحظ أن معاملات التحميل تجعل من التكاليف الثابتة مسايرة لحجم النشاط و بذلك يمكن أن نستخلص ما يلي:

إذا كان مستوى النشاط مرتفع نحمل الدورة تكلفة ثابتة محملة مرتفعة، و إذا كان مستوى النشاط منخفض نحمل الدورة بتكلفة ثابتة محملة منخفضة. مما يجعل التكلفة الثابتة الإجمالية متغيرة و مجموع التكاليف المتغيرة و الثابتة كذلك، بالمقابل تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة.

4- معالجة الفروق في طريقة التحميل العقلاني:

بالمقارنة مع سعر التكلفة بطريقة التكاليف الحقيقية وسعر التكلفة بطريقة التحميل العقلاني نجد هناك فرق بيـــــنهما. يفسر ذلك بالهدف المراد الوصول إليه باستعمال طريقة استعمال طريقة التحميل العقلاني هو تحليل إضافي للتكاليف مـــن جهة، و من جهة أخرى جعل كل الأعباء متغيرة بتغير حجم النشاط.

يبقى الهدف النهائي الوصول إلى النتيجة الحقيقية المحققة من طرف المؤسسة سواء باستعمال سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكاملة أو بطريقة التحميل العقلاني. لتحقيق هذا الهدف عن تطبيق طريقة التحميل العقلاني يجب الأخذ بعين الاعتبار الفروق التالية:

المبدأ الأساسي في المعالجة:

القاعدة العامة في حساب الفروق للانطلاق من سعر التكلفة العقلاني وصولا إلى نتيجة مساوية لنتيجة طريقـــــة التكلفة الحقيقية هي:

الفــــــــرق = حقيــــــــــــــقي – محــــــــــــــــمل (حالة إيراد).

الفــــــــرق = محــــــــــــــــمل – حقيــــــــــــــقي (حالة تكلفة).

ونميز في هذه الحالة بين الفروق التالية:

4-1 فرق التحميل:

يحسب هذا الفرق ضمن جدول الأعباء غير المباشرة بين التكاليف الثابتة المحملة و الحقيقية كما يــــــــــــلي:

فرق التحميل = الأعباء الثابتة المحملة – الأعباء الثابتة الحقيقية (لأنها تكاليف).

4-2 فرق المخزونات:

نحسب فرق مخزون المادة الأولية و اللوازم من جهة وفرق مخزون المنتجات حالة تحقق أحد الشرطين التاليــــــن:

- المخزون معني بالأعباء غير المباشرة و التي تأثرت بمعامل التحميل مختلف عن الواحد.
- هناك كمية متبقية لمخزون نهاية المدة (كمية مخ$_2$ $\neq 0$).

في هذه الحالة وبتوفر أحد الشرطين نحسب فرق المخزونات كما يلي:

فرق المخزون = مخزون أخر المدة الحقيقي – مخزون أخر المدة المحمل

(لأنه حالة تحققه في السوق سيكون مصدر إيراد).

حيث:

مخ$_2$ (م.أ / لوازم) = ك مخ$_1$ + ك المشتريات – ك الاستعمالات.

مخ$_2$ (المنتجات) = ك مخ$_1$ + ك منتجات الدورة – ك المنتجات المخرجة (للبيع أو الاستعمال).

4-3 فرق رقم الأعمال:

يحسب فرق رقم الأعمال في حالة المعلومة عن هذا العنصر غير معطاة، بل تحسب بدلالة أحد عناصر التكاليف الذي تغير من طريقة إلى أخرى. و يحسب كما يلي:

فرق ر.ع.ص = ر.ع.ص الحقيقي – ر.ع.ص المحمل (لأنه إيراد).

4-4 فرق الساعات المباشرة:

يحسب فرق الساعات المباشرة إذا نص التمرين أن الساعات المباشرة تحتوي على نسبة ثابتة و أخرى متغيرة.

فرق الساعات المباشرة = مبلغ الساعات المباشرة المحملة – مبلغ الساعات المباشرة الحقيقية (لأنها تكلفــة).

مثال تطبيقي:

لتكن لدينا 2000ساعة مباشرة بـــ 20دج ساعة لقسم التركيب (20% منها ثابتة). قسم التركيب ضمن جدول الأعباء غير مباشرة معني بمعامل تحميل قدره 95%.

أولا نبحث عن عدد الساعات المحملة لأنها تحتوي على جزء ثابت:

2000 × 20% = 400 ساعة (ثابتة)/ 400ساعة × 0.95 = 380ساعة ثابتة محملة.

2000 × 80% = 1600ساعة (متغيرة).

مجموع الساعات الحقيقية = 2000ساعة.

مجموع الساعات المحملة = 1980 ساعة.

إذن فرق الساعات المباشرة = 1980 × 20 – 2000 × 20

= -4000دج.

ملاحظة:

إذا كانت إشارة أحد الفروق موجبة فهو يسجل في الجانب الدائن من الجدول، أما إن كانت سالبة فهو يسجل في الجانب المدين.

التمرين الثامن عشر

تقوم مؤسسة " **عبد الكريم** " بصنع نوعين من الكراريس "**P1**" و "**P2**" باستعمال مادتين أوليتين حلفاء (**M1**) و مواد كيميائية (**M2**) بالإضـــــافة إلى لوازم أخرى مختلفة (أغلفة، غراء ...). تتم العملية الإنتاجية على مرحلتين:

– **المرحلة الأولى:** تقوم بصنع الورق "**S**" في ورشة التحضير باستعمال الحلفاء (**M1**) و المواد الكيميائية (**M2**).

– **المرحلة الثانية:** تقوم فيها بتقطيع الورق، ثم إتمام النوعين من الكراريس"**P1**" و "**P2**" باستعمال مختلف اللوازم.

و لشهر ماي 2014 تحصلنا على المعلومات التالية:

1– مخزون أول المدة:

* الحلفاء (**M1**): 2 طن بإجمالي قدره: 12300دج.
* الورق "**S**": 800كغ بإجمالي قدره: 21450دج.
* المواد الكيميائية (**M2**): 97كغ بإجمالي قدره: 1333.75دج.
* إنتاج جاري للمنتج "**P1**": 500دج.
* لوازم مختلفة ما قيمة: 5800دج.
* إنتاج جاري للمنتج "**P2**": 300دج.

2– مشتريات الشهر:

الحلفاء (**M1**): 14 طن بـــ 4.5دج للكلغ، المواد الكيميائية (**M2**): 26 قنطار بـــ 12.5دج للكلغ.

3– الإنتاج و الاستعمالات:

➢ **في المرحلة الأولى:** لإنتاج 3400كغ من الورق "**S**" استعملت المؤسسة: 8500كغ من (**M1**) و 1700كغ من (**M2**).

➢ **في المرحلة الثانية:**

* لإنتاج 11000 كراس من النوع "**P1**": استعملت 2200كغ من "**S**"، و ما قيمته 3500دج من اللوازم.

* لإنتاج 4000 كراس من النوع "**P2**": استعملت 1600كغ من "**S**"، وما قيمته 1700دج من اللوازم.

4– المصاريف المباشرة:

➢ **على الشراء:** 20750دج توزع على أساس الكيلوغرامات المشتراة.

➢ **على الإنتاج:**

* **في المرحلة الأولى:** ما قيمته 8725دج.
* **في المرحلة الثانية:** 380 ساعة بـــ 40دج للساعة الواحدة، منها 220 ساعة للمنتج "**P1**".

5– الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول أدناه، مع الأخذ بعين الاعتبار مبلغ 5000دج كأعباء غير معتبرة، و عناصر إضافية بمبلغ 1500دج.

	تحضير	تقطيع	إتمام	توزيع

Σ تII	116 00	19000	225 00	390 00
– منها تكاليف ثابتة	900 0	8000	750 0	100 00
– معامل التحميـــل	0.6 5	0.62	0.4 0	1.65
– نوع وحدة القياس	–	كغ ورق "**S**" مستعمل	كرا س منتج	كراس مباع

6– المبيعـــــات:

- باعت 10000وحدة من المنتج "P1" بسعر 16دج للوحدة.
- باعت 3000 وحدة من المنتج "P2" بسعر 28دج للوحدة.

ملاحظات:

- هناك إنتاج جاري لأخر الشهر خاص بالمنتج "**P1**" بــ 1250دج.
- تطبق المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول لإخراج مخزوناتها.

المطلـــــوب:

I – باستعمال طريقة التكاليف الحقيقية أوجد:

- تكلفة شراء المادة الأولية.
- تكلفة صنع منتجات الدورة.
- سعر تكلفة المنتجات المباعة.
- النتيجة التحليلية الصافية.

II – باستعمال طريقة التحميل العقلاني أوجد:

- إعداد جدول الأعباء غير المباشرة المحملة.
- تكلفة شراء المادة الأولية.
- تكلفة صنع منتجات الدورة.
- سعر تكلفة المنتجات المباعة.
- النتيجة التحليلية الصافية.

الفصل الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة

سنحاول التطرق إلى طريقة التكاليف المتغيرة من خلال ثلاثة مباحث؛ سنعرج في البداية على فلسفة هذه الطريقة في التفرقة بين الأعباء، سنتطرق بعدها إلى إبراز وسيلة من وسائل مراقبة التسيير التي تعتمد على الأعباء المتغيرة و الثابتة ألا و هي عتبة المردودية ومختلف استعمالاتها في التسيير، في الأخير سنحاول اشتقاق الأعباء المباشرة و المتغيرة في نفس الوقت و تطبيقها في نفس التمرين.

المبحث الأول: مدخل إلى التكاليف المتغيرة

تمهيـــد:

تطرقنا فيما سبق إلى تحليل استغلال المؤسسة من خلال عرض أعباء المؤسسة وفق عدة طرق (وفق حسابات من خلال جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة و جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة).

لتحديد المسؤولية من زاوية أخرى نعرض تحليل أعباء المؤسسة و تطور حجمها وفق تطور حجم النشاط. فهناك نوع من التكاليف الذي له صلة مباشرة بتغير حجم نشاط المؤسسة، و هناك نوع أخر له صلة غير مباشرة بتطوره. التحليل الموالي للتكاليف سيظهر نوع العلاقة الموجودة بين نوع وحجم المصروف بدلالة تغير حجم النشاط.

1- جدول الاستغلال التفاضلي:

عبارة عن جدول يقوم بتحديد نتيجة استغلال المؤسسة عن طريق المفاضلة بين المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة، بعبارة أخرى اشتقاق المصارف المتغيرة و المصاريف الثابتة من الأعباء الكلية للمحاسبة العامة.

2- معيار التفرقة بين المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة:

المعيار الأساسي للتفرقة بين المصاريف المتغيرة و المصاريف الثابتة هو مسايرة حجم المصروف لحجم نشاط المؤسسة.

أي:

- إذا تغير حجم المصروف بدلالة تغير حجم النشاط و في نفس الاتجاه فالمصروف "**متغيـــــــــــر**".
- إذا بقي حجم المصروف ساكنا مهما تغير حجم النشاط فالمصروف "**ثـــــــــابت**".

مثال: حالة تفصيل مبلغ فاتورة الهاتف؛ فالعبء المقابل لحجم المكالمات يعتبر متغير لأنه يتغير من مستهلك لأخر، أما الاشتراك فهو عبئ ثابت لجميع المستهلكين لهذا النوع من الخدمات.

3- ترتيب عناصر التكاليف إلى متغير و ثابت:

وفق هذه الطريقة تشتق التكاليف المتغيرة و الأعباء الثابتة من الأعباء الكلية كما يلي:

3-1 التكاليف المتغيرة:

هي التكاليف التي يتغير حجمها بدلالة تغير حجم نشاط المؤسسة. و نذكر في هذا الصدد:

- البضاعة المستهلكة في مؤسسة تجارية هي مصروف متغير، حيث كلما أرادت المؤسسة أن تبيع أكثر يجب عليها أن تشتري و تخزن كمية أكبر منها.
- المادة الأولية المستهلكة في مؤسسة صناعية هي بدورها مصروف متغير، حيث كلما أرادت المؤسسة أن تنتج أكثر من المنتجات فيجب عليها أن تستهلك كمية أكبر منها.
- أجور عمال ورشات الصنع عبارة عن مصاريف متغيرة حيث كلما أرادت المؤسسة أن تنتج كمية أكبر من المنتجات فيجب عليها إما أكبر عدد من العمال أو وقت عمل أطول من طرف نفس العمال، و في كلتا الحالتين أجور مدفوعة أكبر مما تم تسديده سابقا.
- كمية الطاقة المستهلكة من طرف ورشات الصنع عبارة عن مصاريف متغيرة، بحيث كلما أرادت المؤسسة أن تنتج أكثر عليها تشغيل المعدات و الآلات مدة أطول و بالتالي مصاريف أكبر.

3-2 التكاليف الثابتة:

هي التكاليف التي يبقى حجمها ثابتا في مجال معين لحجم الإنتاج. ونذكر في هذا الصدد:

- مصاريف الإيجار عبارة عن مصاريف ثابتة، تدفع عموما كتسبيق في بداية الدورة الاستغلالية و ذلك بدون معرفة حجم الإنتاج الذي سوف تقوم المؤسسة بإنتاجه.
- التأمينات المدفوعة على مباني أو معدات المؤسسة؛ فهي تدفع بغض النظر عن حجم النشاط، بل بدلالة الأخطار المراد تغطيتها.

- اهتلاك المعدات المملوكة من طرف المؤسسة. عموما ما تطبق المؤسسة طريقة الاهتلاك الخطي الذي يسمح لها بإظهار جزء من استعمال المعدات بمبالغ سنوية متساوية بالرغم من اختلاف حجم نشاط المؤسسة من دورة إلى أخرى.
- أجور عمال قسم الإدارة و المالية لا يتغير بتغير حجم النشاط، فأجور عمال الإدارة لا تختلف عموما على المدى القصير.

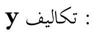
هذا النوع من الأعباء متعلق بهيكل المؤسسة و يسمى أيضا "بالتكاليف الهيكلية".

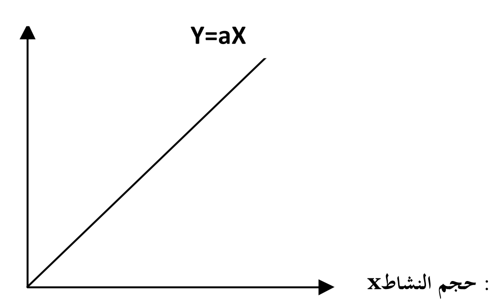
4- التمثيل البياني للتكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة:

سنحاول وضع رسم بياني لكلتا التكلفتين بغرض توضيح العلاقة بين كل منهما و تطور حجم النشاط.

1-4 تمثيل التكاليف المتغيرة:

كلما ارتفع حجم النشاط بنسبة معينة ترتفع التكاليف المتغيرة في نفس الاتجاه و بنفس النسبة. و منه نحصـــــــل على خط مستقيم يمر بالمبدأ.

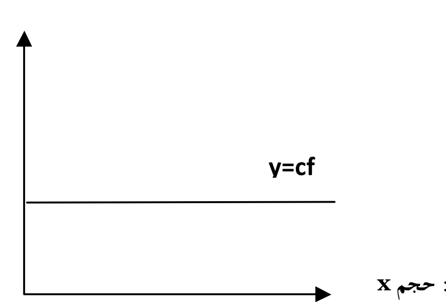




حجم النشاط x :

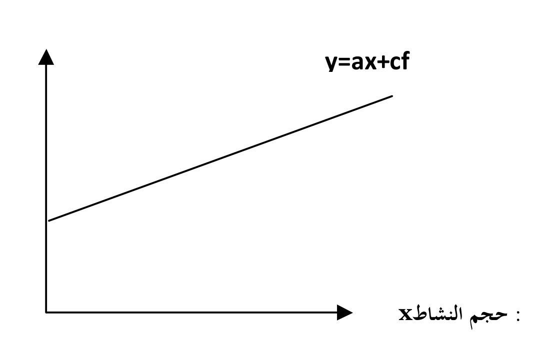
2-4 تمثيل التكاليف الثابتة:

مهما تغير حجم النشاط بنسبة معينة يبقى حجم التكاليف الثابتة مستقرا. و منه نحصـــــــل على خط مستقيم مواز لمحور الفواصل.



4-2 تمثيل التكاليف المتغيرة و الثابتة (سعر التكلفة):

كلما ارتفع حجم النشاط بنسبة معينة ترتفع التكاليف المتغيرة في نفس الاتجاه و بنفس النسبة، أما التكاليف المتغيرة فتبقى ثابتة، محصلة ذلك معادلة خطية لا تمر من المبدأ، بل تنطلق من حجم التكاليف الثابتة كما يلي:



المبحث الثاني:استعمال عتبة المردودية في التسيير

تمهيـــد:

نعلم أن التكاليف الثابتة الإجمالية في المؤسسة تبقى ثابتة و غالبا ما تسدد في بداية السنة الاستغلالية، أما التكاليف المتغيرة فتتزايد كلما أرادت المؤسسة زيادة نشاطها. بما أن التكاليف الثابتة محسوبة مسبقا فلما لا تحاول المؤسسة تسديدها في أقرب وقت ممكن ؟ وما هو حجم النشاط الكفيل بذلك ؟

1- تعريف عتبة المردودية:

- **تعريف أول**: تعتبر عتبة المردودية النقطة التي لا تحقق فيها المؤسسة لا ربح و لا خسارة.

- **تعريف ثان**: تعتبر عتبة المردودية رقم الأعمال الذي يسمح للمؤسسة بتغطية كل التكاليف الثابتة و جزء معين من التكاليف المتغيرة خاص بالرقم أعمال موضوع التحليل.

قبل عرض الأدوات التي ستمكننا من حساب عتبة المردودية و تاريخ تحقيقها، يجب وضع الفرضيات التالية:

- الأعباء الثابتة تبقى ثابتة مهما تغير حجم النشاط.
- تستعمل في الأجل القصير (غالبا ما يكون سنة).
- الطاقة القصوى للإنتاج مفتوحة و ظروف و تقنية الإنتاج لا تتغير .
- سعر بيع الوحدة لا يتغير خلال السنة، و تغير رقم الأعمال من شهر على أخر سببه الكمية المنتجة و المباعة.
- أسعار عوامل الإنتاج لا تتغير و لا تتأثر بحجم الطلبيات.

2- أدوات حساب عتبة المردودية:

هناك مجموعة من الأدوات تجيب كل منها المسير على أحد الأسئلة التي يستعملها في التسيير.

2-1حساب عتبة المردودية:

سنحاول تطبيق طريقتين كما يلي:

الطريقة الأولى:

رقم الأعمال الصافي = تكاليف ثابتة + تكاليف متغيرة + نتيجة الاستغلال.

رقم أعمال نقطة الصفر = تكاليف ثابتة + جزء من التكاليف المتغيرة.

$$y = cv + cf$$

$$y_{sr} = a \times y_{sr} + cf$$

$$y_{sr}(1-a) = cf$$

$$y_{sr} = \frac{cf}{1-a}$$

$$y_{sr} = \frac{cf}{a'}$$

الطريقة الثانية:

$$y_{sr} = \frac{cf}{\frac{mcv}{ca}}$$

$$y_{sr} = \frac{ca \times cf}{mcv}$$

ترميز:

y_{sr} رقم أعمال عتبة المردودية

cf التكاليف الثابتة

mcv الهامش على التكاليف المتغيرة

ca رقم الأعمال الصافي للدورة

a معدل التكاليف المتغيرة

a' معدل الهامش على التكاليف المتغيرة

2-2 النقطة الميتة (تاريخ تحقيق عتبة المردودية):

لنفرض أولا أن رقم الأعمال منتظم، بعبارة أخرى المبيعات الجزئية متساوية سواء كانت شهرية أو فصلية...

نعلم أن رقم الأعمال الصافي يحقق في نهاية السنة، فمتى يتحقق رقم أعمال نقطة التعادل ؟

رقم الأعمال الصافي	**12شهرا**
رقم أعمال نقطة التعادل	n_0

إذن:

$$n_0 = \frac{sr}{ca} \times 12 \ mois$$

$$n_0 = \frac{sr}{ca} \times 360 \ \ jours$$

3-2 إيجاد رقم الأعمال بدلالة نتيجة معلومة:

لدينا: ر.ع.ص = ت.م + ت.ثا + ن.إ

$$ca = cv + cf + re$$
$$ca = a \times ca + cf + re$$
$$ca(1 - a) = cf + re$$
$$ca = \frac{cf + re}{1 - a}$$
$$ca = \frac{cf + re}{a'}$$

2-4 إيجاد نتيجة الاستغلال من رقم أعمال معلوم:

$$ca = \frac{cf + re}{a'}$$
$$a' \times ca = cf + re$$
$$re = a' \times ca - cf$$

علما أن: re تمثل نتيجة الاستغلال

2-5 إيجاد نتيجة الاستغلال بدلالة هامش الأمان:

لدينا: هامش الأمان = ر.ع.ص – ر.ع.ن.

$$mr = ca - sr$$

علما أن: mr يمثل هامش المردودية

نتيجة الاستغلال= هامش الأمان × معدل الهامش على التكلفة المتغيرة

$$re = a' \times mr$$

علما أن:

معدل الأمان = هامش الأمان / ر.ع.ص

$$tmr = \frac{mr}{ca} \times 100$$

3- معادلات الاستغلال:

رقم	معـــــــــــادلة	x: ر.ع.ص(ca)	x: وحدات منتجة و مباعة
	سعـــــــــر التكلفة	$y = ax + cf$	$y = ax + cf$
	التكـــــــاليف المتغيرة	$y = ax$	$y = ax$

	التكـــــــــاليف الثابتة	$y = cf$	$y = cf$
	الربـــــــــــح الإجمالي	$y = a'x$	$y = a'x$
	نتيـــــــــجة الاستغلال	$y = a'x - cf$	$y = a'x - cf$
	التغـــــــــــــــــيرات	a = م.ت م / a' = م.هـــ/ت م	a = ت م و / a' = هـــ/ت م و

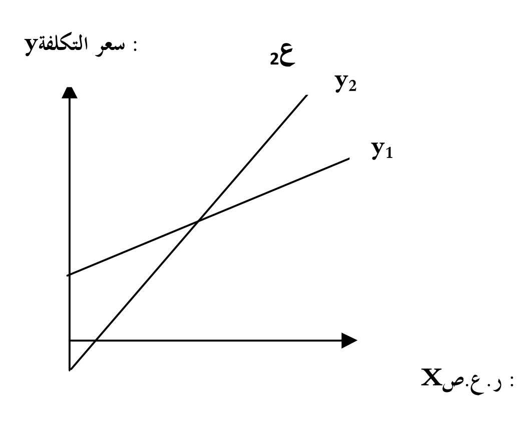
4- تمثيل عتبة المردودية:

يمكن تمثيل عتبة المردودية بواسطة ثلاثة طرق:

4-1 بواسطة معادلة سعر التكلفة:

$$\begin{cases} y_1 = ax + cf \\ y_2 = x \end{cases}$$

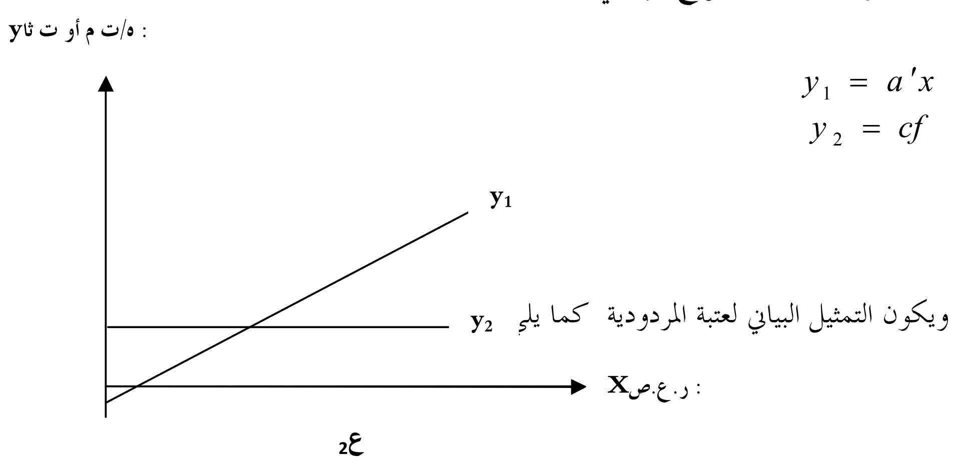
ويكون التمثيل البياني على الشكل التالي:



4-2 بواسطة معادلة الربح الإجمالي:

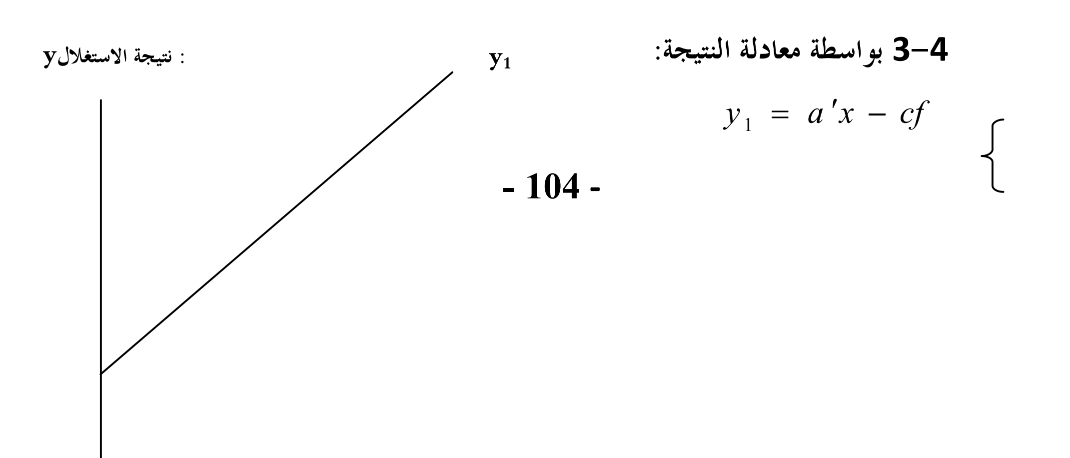
$$\begin{cases} y_1 = a'x \\ y_2 = cf \end{cases}$$

ويكون التمثيل البياني لعتبة المردودية كما يلي



4-3 بواسطة معادلة النتيجة:

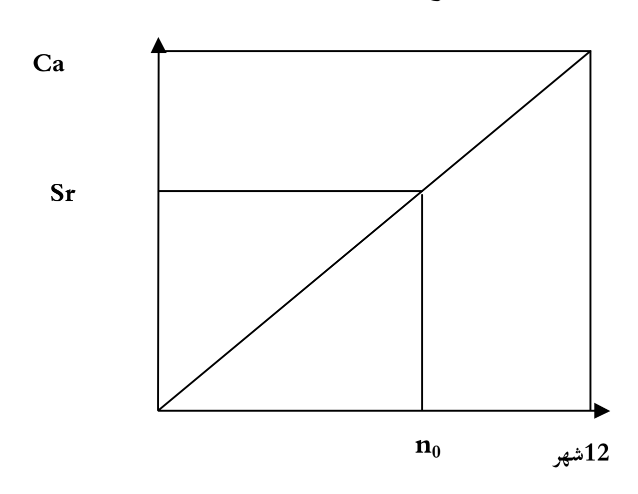
$$\begin{cases} y_1 = a'x - cf \end{cases}$$



$$y_2 = 0$$

ويكون تمثيل عتبة المردود : ر.ع.ص X ⟵ ع y_2 ⟵ ع$_2$

5– تمثيل النقطة الميتة (تاريخ تحقيق عتبة المردودية) بيانيا:



6– العلاقة بين معادلات الاستغلال الإجمالية و الوحدوية:

للانتقال من معادلة إجمالية إلى معادلة وحدوية نقسم طرفي المعادلة على "X" الذي يمثل عدد الوحدات المنتجة و المباعة.لهذا السبب نختار المعادلات التي يمثل س فيها عدد الوحدات المنتجة و المباعة.

مثال تطبيقي:

تعطى لك المعلومات التالية الخاصة باستغلال المؤسـسة: *ca*=1000000DA, *cv*=600000DA, *cf*=200000DA, *upv*=1000u./ *upv* يمثل سعر بيع الوحدة الواحدة.

المطلوب:

1– أحسب نتيجة الاستغلال.

2– أكتب معادلة: سعر التكلفة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة الإجمالية.

3– أكتب معادلة: سعر التكلفة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة الوحدوية.

4- ماذا تستنتج بالمقارنة بين المعادلات الإجمالية و الوحدوية.

الحـــــــــــل:

1- حساب نتيجة الاستغلال لهذه المؤسسة:

بيان	مبـــــالغ	
ر.ع.ص ***ca***	10000 00	
ت.م ***cv***	) 600000)	0
هـــ/ت. م ***m/cv***	40000 0	0
ت.ثا ***cf***	) 200000)	
ن.إ ***re***	20000 0	

2- المعدلات الإجمالية:

هناك ثلاثة معادلات أساسية للتكاليف الاجمالية نتطرق إليها فيما يلي:

أ)- معادلة سعر التكلفة الإجمالية:

$$y = ax + cf$$

$$y = 600 \ x + 200000 \quad / \ x : upv$$

ب)- معادلة التكاليف المتغيرة:

$$y = ax$$

$$y = 600 \ x \ / \ x : upv$$

جـــ)- معادلة التكاليف الثابتة الإجمالية:

$$y = cf$$

$$y = 200000$$

3- المعادلات الوحدوية:

هناك ثلاثة معادلات أساسية للتكاليف الوحدوية نتطرق إليها فيما يلي:

أ)– **معادلة سعر التكلفة الوحدوية:**

$$y = ax + cf$$

بقسمة طرفي المعادلة على **x** نحصل: $y = a + \frac{cf}{x} / x : upv$ /

$$y = 600 + \frac{200000}{x}$$

ب)– **معادلة التكلفة المتغيرة الوحدوية:**

$$y = ax$$

بقسمة طرفي المعادلة على س نحصل على: $y = a / x : upv$ /

$$y = 600$$

جـــ)– **معادلة التكاليف الثابتة الوحدوية:**

$$y = cf$$

بقسمة طرفي المعادلة على س نحصل على: $y = \frac{cf}{x} / x : upv$ /

$$y = \frac{200000}{x}$$

4– المقارنة بين المعادلات الإجمالية و الوحدوية للاستغلال:

– بالنسبة للإجمالي:

التكاليف المتغيرة الإجمالية متغيرة بتغير حجم النشاط و في نفس الاتجاه، بالمقابل التكاليف الثابتة ثابتة في مجال محدد من النشاط.

– بالنسبة للوحدة الواحدة:

التكاليف المتغيرة الوحدوية ثابتة مهما تغير حجم النشاط – في مجال محدد– بالمقابل التكاليف الثابتة للوحدة متغيرة بتغير حجم النشاط و في عكس اتجاه تطور النشاط.

7– النقطة الميتة (تاريخ تحقيق العتبة)حالة رقم الأعمال غير منتظم:

في هذه الحالة المبيعات الدورية ضمن المبيعات السنوية غير متساوية من دورة إلى أخرى (شهرية، فصلية، كل شهرين...)، نتيجة لذلك تصبح الطريقة الثلاثية المستعملة غير صالحة. البديل يكمن في طريقة المقارنة كما يلي:

مثال تطبيقي:

تعطى لك المعلومات التالية عن المبيعات ثنائية الشهر لسنة استغلالية وفق الجدول الموالي:

المـــــدة	جانفي/فيفري	مارس/أفريل	ماي/جوان	جويلية/أوت	سبتمبر/أكتوبر	نوفمبر/ ديسمبر
المبيعات	2000 0	3000 0	5000 0	6000 0	1000 00	900 00

بالإضافة إلى ذلك فإن الهامش على التكلفة المتغيرة *mcv*=105000DA أما التكـــــــــــــــاليف الثـــــــــــــــابتة فقد بلغت

cf =75000DA.

المطلوب:

1- حدد النتيجة المحققة.

2- ما هو تاريخ تحقيق عتبة المردودية ؟ / علما أن رقم الأعمال غير منتظم.

الحـــــــــل:

1- تحديد نتيجة الاستغلال:

بجمع المبيعات السنوية نحصل على ر.ع.ص:

$$ca = 20000 + 30000 + 50000 + 60000 + 100000 + 90000$$

$$ca = 350000 \quad DA .$$

بيان	مبـــــالغ	
ر.ع.ص *ca*	35000 0	
ت.م *cv*	(245000)	0
هـــ/ت.م *m/cv*	10500 0	0
ت.ثا *cf*	(75000)	
ن.إ *re*	30000	

2– تحديد تاريخ تحقيق عتبة المردودية.

أ)– تحديد رقم أعمال نقطة التعادل:

$$sr = \frac{cf}{a'}$$

$$sr = \frac{75000}{0.3}$$

$$sr = 250000 \quad DA .$$

ب)– تاريخ تحقيق عتبة المردودية (علما أن رقم الأعمال غير منتظم):

$$sr = 20000 + 30000 + 50000 + 60000 + 90000 \; / 8 \prec n_0 \prec 10 \; mois$$

$$n_0 = 2 + 2 + 2 + 2 + \frac{90000 \times 2}{100000}$$

$$n_0 = 9.8 \, mois$$

8– استعمال حدود رقم الأعمال في التسيير:

نعني بحدود رقم الأعمال استعداد المؤسسة لتحمل التغيرات في ظروف الإنتاج من جهة، و من جهة الأخرى الحدود التي يجب على المؤسسة احترامها في المفاوضات حول الصفقات التجارية التي تبرمها مع زبائنها. تواجه المؤسسة عموما الأسئلة التالية:

- ما هو الحد الأدنى للوحدات المنتجة و المباعة التي تستطيع بواسطة تلك الكمية من تغطية تكاليفها و لا تحقق لا ربح و لا خسارة ؟
- ما هو الحد الأدنى لسعر بيع الوحدة الذي تستطيع المؤسسة أن تنزل إليه بحيث لا تحقق لا ربح و لا خسارة ؟
- ما هو مبلغ التكلفة المتغيرة الوحدوية القصوى الذي تستطيع المؤسسة الوصول إليه بحيث لا تحقق لا ربح و لا خسارة ؟
- ما هو حجم التكاليف الثابتة الإجمالية القصوى الذي يمكن للمؤسسة تحملها حتى لا تحقق لا ربح و لا خسارة ؟

لدينا:

$$ca = cv + cf + re \;/\; re = 0$$
$$pvu \times q = cvu \times q + cf$$
$$(pvu - cvu) \times q = cf$$

و هي القاعدة التي تنطلق منها حساب حدود رقم الأعمال الأربع. حيث الرموز المستعملة تشير إلى ما يلي:

Pvu : سعر البيع الوحدوي

Cvu: التكلفة المتغيرة الوحدوية

q: الكمية المنتجة و المباعة

Cf: التكاليف الثابتة الاجمالية

مثال تطبيقي:

تعطى لك المعلومات التالية:

$$pvu = 800DA, q = 1000u, cvu = 550DA, cf = 200000DA.$$

المطلوب:

- أحسب حدود رقم الأعمال الأربع.

الحــــــــــل:

نعلم أن:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$

أ)- حساب سعر بيع الوحدة الدنيا:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(pvu - 550) \times 1000 = 200000$$
$$pvu = 750 \; DA \;/ U.$$

ب)- حساب عدد الوحدات المنتجة و المباعة الدنيا:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(800 - 550) \times q = 200000$$
$$q = 800 \; U.$$

جـــ)- حساب التكلفة المتغيرة الوحدوية القصوى:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(800 - cvu) \times 1000 = 200000$$
$$cvu = 600 \ DA / U .$$

د)- حساب التكلفة الثابتة الإجمالية القصوى:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(800 - 550) \times 1000 = cf$$
$$cf = 250000 \ DA .$$

لغرض التحقق من النتائج يجب استعمال المعادلة التالية:

$$re = (pvu - cvu) \times q - cf$$

عند استعمال هذه المعادلة نعوض ما تم الحصول علية من متغير في كل سؤال على حدى و بقاء العناصر الأخرى ثابتة.

مثـــــــــــــلا:

عند انخفاض سعر بيع الوحدة إلى **750DA/U** هل تنعدم من خلال ذلك نتيجة الاستغلال:

$$re = (pvu - cvu) \times q - cf$$
$$re = (750 - 550) \times 1000 - 200000$$
$$re = 0 .$$

يبقى التحقيق صالح و بنفس الطريقة لكل حد من الحدود الأربعة المحصل عليهم سابقا.

التمرين التاسع عشر

تعطى لك معادلة سعر التكلفة الإجمالية لمؤسسة كما يلي:

$$y = 0.75 \ x + 150000 \quad / x : ca$$

المطلوب:

1- اكتب معادلة: التكاليف المتغيرة، الربح الإجمالي و التكاليف الثابتة (x:ca).

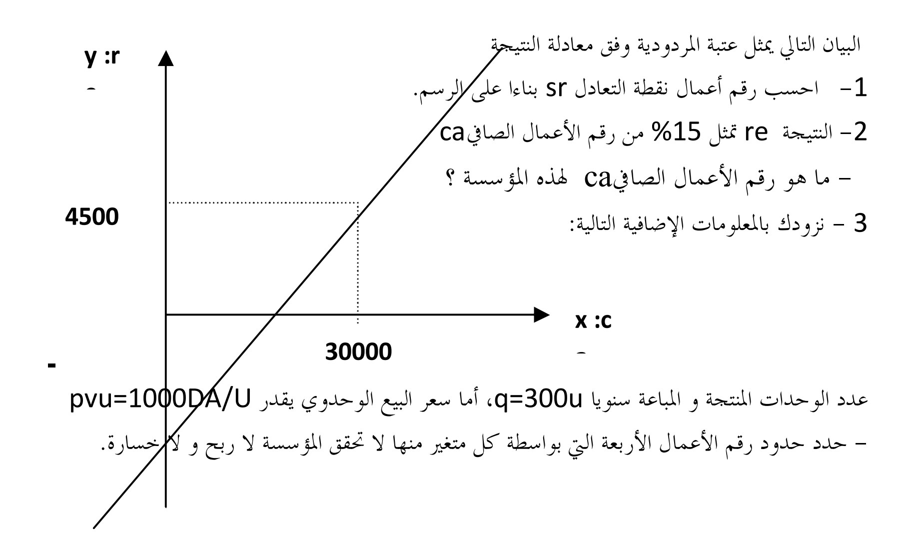
2- ما هو رقم أعمال نقطة الصفر لهذه المؤسسة؟

3- حدد رقم الأعمال الصافي السنوي علما أن النتيجة بلغت 50000DA.

4- حدد النقطة الميتة (تاريخ تحقيق عتبة المردودية) حسابيا و بيانيا.

5- حدد عتبة المردودية بيانيا وفق الثلاث طرق.

التمرين عشرون



البيان التالي يمثل عتبة المردودية وفق معادلة النتيجة

1- احسب رقم أعمال نقطة التعادل sr بناءا على الرسم.

2- النتيجة re تمثل 15% من رقم الأعمال الصافيca

- ما هو رقم الأعمال الصافيca لهذه المؤسسة ؟

3 - نزودك بالمعلومات الإضافية التالية:

عدد الوحدات المنتجة و المباعة سنويا q=300u، أما سعر البيع الوحدوي يقدر pvu=1000DA/U

- حدد حدود رقم الأعمال الأربعة التي بواسطة كل متغير منها لا تحقق المؤسسة لا ربح و لا خسارة.

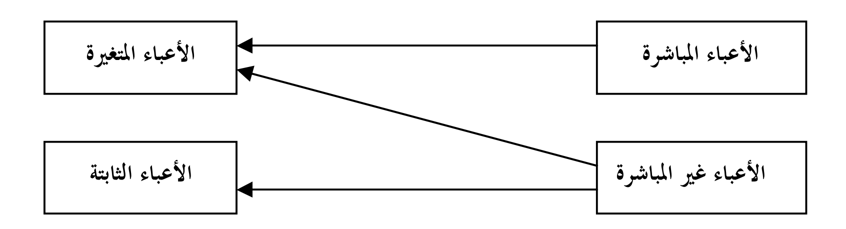
المبحث الثالث: العلاقة بين الأعباء (المباشرة/غير المباشرة) و الأعباء (المتغيرة/الثابتة)

تمهيـــــــــــــــد:

تطرقنا في القسم الأول – تحليل الاستغلال- إلى جدول الاستغلال التفاضلي أين حاولنا الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة بعد التطرق إلى مفهوم كل نوع على حدى.

فيما يلي سنحاول ربط الأعباء الثابتة و المتغيرة من جهة – التي تطرقنا إليها في تحليل الاستغلال- و الأعباء المباشرة و غير المباشرة – التي تطرقنا إليها في طريقة التكاليف الحقيقية. إذن فهذه الطريقة تعمل بالنوعين – (ثابت/متغير) و (مباشر/غير مباشر) في نفس الوقت.

1- العلاقة بين الأعباء (المباشرة/غير المباشرة) و الأعباء (المتغيرة/الثابتة):



من خلال الشكل أعلاه يتبين أن كل ما هو مباشر متغير (لغرض التبسيط)، و أن الأعباء غير المباشرة تحتوي على جزء من الأعباء المتغيرة و الجزء الأخر عبارة عن أعباء ثابتة. نفسر ذلك فيما يلي:

- تعتبر الأعباء المباشرة متغيرة – وفق هذه الطريقة- بسبب أن الأعباء المباشرة تنفق من أجل وحدات بعينها. فتغير حجم الوحدات التي أنفقت من أجلها هذه الأعباء، سيؤدي إلى تغير حجم الأعباء التي أنفقت من أجلها. هذا التغير يجعل الأعباء المباشرة متغيرة في معظمها.
- تحتوي الأعباء غير المباشرة على جزء متغير و جزء ثابت. لو نأخذ مثلا مصروف غير مباشر (حـ/626 مصاريف البريد والمواصلات السلكية و اللاسلكية) فإن هذا المصروف يحول إلى جدول الأعباء غير المباشرة لتحميله على مختلف الأقسام التي استفادت من هذا النوع من الخدمات. نعلم أن فاتورة الهاتف تتكون من قسمين هما: الاشتراك الذي يمثل مصروف ثابت لكل المستهلكين لهذه الخدمة، أما المبلغ المدفوع و المقابل لحجم المكالمات فهو متغير بتغير حجم المكالمات من مستهلك لأخر.

ملاحظة:

من أجل تسهيل التحليل تم إهمال القسم الثابت الخاص بالأعباء المباشرة... حتى الأعباء المباشرة تحتوي على جزء و لو ضئيل من الأعباء الثابتة.

2- مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة:

تهدف هذه الطريقة إلى محاولة الوصول إلى سعر تكلفة متغير أي يحتوي على الأعباء المتغيرة فقط. للوصول إلى هذا الهدف نحاول عزل الأعباء الثابتة من الأعباء غير المباشرة و جعل جدول

الأعباء غير المباشرة يحتوي على الأعباء غير المباشرة المتغيرة فقط، أما الأعباء المباشرة فهي متغيرة بطبيعتها و لا تطرح أي إشكالية مـــن ناحية تحقيق هذا الهدف.

3– خصوصيات طريقة التكلفة المتغيرة:

- تحميل سعر التكلفة بالأعباء المتغيرة فقط يجعل المسير يحصل في الأخير على سعر تكلفة متغير أي مجموع الأعباء المتغيرة للمنتجات المباعة في هذه الدورة.
- إغفال الأعباء الثابتة عند حساب سعر التكلفة المتغير سببه أن حجمها عموما لا يتغير من دورة على أخرى، بعبارة أخرى تأثير الأعباء الثابتة على نشاط المؤسسة معروف و ثابتة من دورة إلى أخرى في مجال إنتاج محدد.
- يريد المسير من تطبيق هذه الطريقة تتبع المستجدات من دورة إلى أخرى، و تأجيل ظهور الأعباء التي لا يتغير حجمها من دورة إلى أخرى.
- إظهار الأعباء الثابتة سيكون ضروري حالة الحصول على الهامش على التكلفة المتغيرة و محاولة الوصول إلى النتيجة التحليلية الصافية للمؤسسة.
- على الرغم من طرح الهامش على التكلفة المتغيرة من مجموع التكاليف الثابتة إلا أن المسير لا يحصل على النتيجة التحليلية. السبب يعود إلى بعض الإجراءات الحسابية التي يجب على المسير التفطن إليها للوصول إلى نفس نتيجة طريقة التكلفة الحقيقية. هذا ما سنحاول التطرق إليه فيما يلي:

4– تحديد الفروق و معالجتها المحاسبية:

الهدف من حساب الفروق و المبدأ العام في تحقيقها لا يختلف عنه في طريقة التكلفة المتغيرة بالمقارنة مع طريقة التحميل العقلاني.

الفـــــــــرق = حقيـــــــــقي – متغيـــــــــــــــر

- فإذا كنا بصدد إيراد فالمبدأ العام يطبق كما هو.
- أما إذا كنا بصدد مصروف فالفرق يحسب كما يلي: الفرق = متغير – حقيقي.

و نسجل في هذا الصدد الفروق التالية:

4–1 أنواع الفروق:

نسجل في هذا الصدد نوعين من الفروق كما يلي:

4-1-1 فرق المخزون:

طريقة حساب الفروق على المخزونات في نهاية الدورة لا تختلف عنه في طريقة التحميل العقلاني:

فرق المخزون = مخزون أخر المدة الحقيقي – مخزون أخر المدة المتغير.

مخ$_2$ الحقيقي = مخ$_1$ + مدخلات – مخرجات (بطريقة التكاليف الحقيقية).

مخ$_2$ المتغــير = مخ$_1$ + مدخلات – مخرجات (بطريقة التكاليف المتغيرة).

لحساب هذا النوع من الفروق يجب تحقق شرطين متلازمين:

- يجب أن تكون هناك كمية مخزنة من المخزون المعني بالفرق في أخر الدورة (كمية مخ$_2$ $\neq 0$).
- يجب أن يكون المخزون معني بالتغيير الحاصل عند الانتقال من طريقة التكلفة الحقيقية إلى طريقة التكاليف المتغيرة (أي أن تكلفة الوحدة المخزنة لم تبقى ثابتة في الطريقتين).

4-1-2 فرق رقم الأعمال الصافي:

نكون بصدد هذا النوع من الفروق حالة رقم الأعمال الصافي غير معطى في التمرين بل يحسب بدلالة مبلغ تغير من طريقة التكلفة الحقيقية إلى طريقة التكاليف المتغيرة (سعر التكلفة، تكلفة الإنتاج المباع ...).

فرق ر.ع.ص = ر.ع.ص الحقيقــــــي – ر.ع.ص المتغيـــــــــر

4-2 معالجة الفروق محاسبيا:

إن كان الفرق يحمل إشارة سالبة فيعالج في الجانب المدين، و إن كان يحمل إشارة موجبة فيعالج في الجانب الدائن.

- دور فرق المخزون هو تعديل الأعباء الثابتة التي تضاف إلى سعر التكلفة المتغير ليصبح سعر تكلفة حقيقي.
- دور فرق رقم الأعمال الصافي هو تعديل رقم الأعمال الصافي المتغير ليصبح مساوي لرقم الأعمال الصافي الحقيقي.

الجدول الموالي يبين المعلومات الواجب احتواءها في جدول حساب النتيجة الصافية:

بيـــــــــــــان	مديــــن	دائـــن
- رقم الأعمال الصافي المتغير - سعر التكلفة المتغير	 *****	*****
- الهامش على التكلفة المتغيرة		*****

– التكاليف الثابتة	*****	
– فرق المخزون		*****
– فرق ر.ع.ص		*****
– الأعباء غير المعتبرة	*****	
– العناصر الإضافية		*****
النتيجة التحليلية الصافية		*****

ملاحظة:

إن كان التمرين يحتوي على فروق الأقسام و فروق الجرد فهي تعالج ضمن نفس الجدول أعلاه.

5– إشكالية تفكيك الأعباء شبة المتغيرة إلى نظيراتها المتغيرة و الثابتة:

أردنا تحت هذا العنوان التطرق إلى نوع من التحليل المحاسبي التابع لهذه الطريقة. الإشكالية تطرح حالة وجود أعباء تشوبها الأعباء المتغيرة و الثابتة في نفس الوقت. ما هو أولا مفهوم الأعباء شبه المتغيرة ؟

5–1 مفهوم الأعباء شبه المتغيرة:

يتكون هذا النوع من الأعباء من قسم متغير و قسم ثابت. يسمى أيضا بالأعباء شبه المتغيرة (ضمن هذه الطريقة) أو الأعباء غير المباشرة (على مستوى محاسبة التكاليف).

الهدف المراد الوصول إليه هو تقسيم الأعباء شبه المتغيرة إلى أعباء متغيرة باستقلالية عن الأعباء الثابتة.

5–2 تفكيك الأعباء شبه المتغيرة إلى أعباء متغيرة و أخرى ثابتة:

إليك فيما يلي المثال التطبيقي الذي سنحاول من خلاله استعمال تقنيتين لتحقيق الهدف.

مثال تطبيقي:

إليك معلومات الاستغلال التالية الخاصة بمؤسسة صناعية في مستويين من الإنتاج:

مستوى الإنتاج	**500 وحدة**	**1000 وحدة**
الأعباء المتغيـــــرة	75000	150000
الأعباء الثـــــابتة	25000	25000
الأعباء شبه المتغيرة	30000	55000
مجمـــــوع الأعباء	**130000**	**230000**

المطلوب:

1- تقسيم الأعباء شبه المتغيرة إلى نظيراتها الثابتة و المتغيرة. إعادة تركيب الجدول بعد ضم مكونات الأعباء شبه المتغيرة إلى النوعين من الأعباء.

2- حساب عتبة المردودية بالقيمة و بالكمية.

3- حساب معادلة سعر التكلفة، التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة. حيث س: يمثل عدد الوحدات المنتجة و المباعة.

4- حساب نتيجة الاستغلال لمستوى إنتاج 500وحدة و 1000وحدة، ماذا تلاحظ ؟

الحـــــــــــــل:

1- تقسيم الأعباء شبه المتغيرة:

1-1- التقنية الأولى:

بما أن الأعباء شبه المتغيرة تتكون من النوعين من الأعباء، فمعادلة الاستغلال التي تنطبق عليها هي معادلة سعر التكلفة:

$$y = ax + cf \ / x : q$$

أي: الأعباء شبه المتغيرة = أعباء متغيرة + أعباء ثابتة.

$$\begin{cases} 30000 = a \times 500 + cf \\ 55000 = a \times 1000 + cf \end{cases}$$

نعلم أن التكلفة المتغيرة الوحدوية (a) ثابتة، و أن التكلفة الثابتة الإجمالية (cf)ثابتة.

بطرح (2) من (1) نحصل على:

$$25000 = a \times 500$$

$$a = 50 \ DA \ / U .$$

نعوض قيمة (a)في (1) أين نحصل:

$$30000 = 50 \times 500 + cf$$

$$cf = 5000 \ DA .$$

نتيـــــجة:

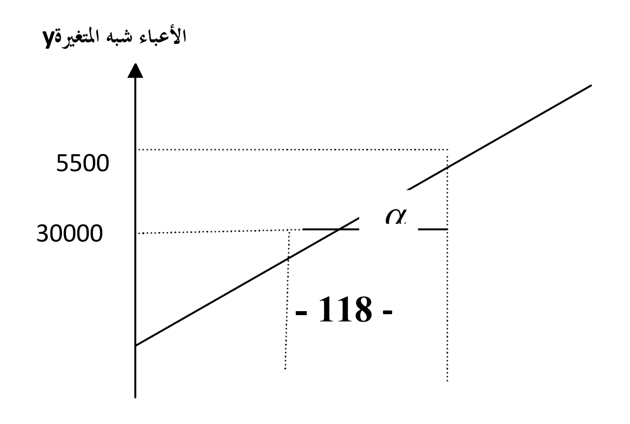
- في مستوى نشاط 500وحدة بعد التقسيم نحصل على: 30000 = 50 × 500 + 5000. أي ضمن 30000دج هناك 25000دج أعباء متغيرة و 5000دج أعباء ثابتة.
- في مستوى نشاط 1000وحدة بعد التقسيم نحصل على: 55000 = 50× 1000 + 5000. أي ضمن 55000دج هناك 50000دج أعباء متغيرة و 5000دج أعباء ثابتة.

من جهة تم احترام القاعدة التكاليف المتغيرة الإجمالية متغيرة و الأعباء المتغيرة الوحدوية ثابتة، أما الأعباء الثـــــابتة الإجمالية فهي ثابتة و الأعباء الثابتة الوحدوية متغيرة. من جهة أخرى تم تفكيك الأعباء شبه المتغيرة دون تغير حجم مجموع التكاليف. وبذلك نحصل على جدول الأعباء التفاضلية كما يلي:

مستوى الإنتاج	**500 وحدة**	**1000 وحدة**
الأعباء المتغيـــــرة	100000	200000
الأعباء الثـــــابتة	30000	30000
مجمـــوع الأعباء	**130000**	**23000 0**

2-1 التقنية الثانية:

يمكن تمثيل معادلة سعر التكلفة (الأعباء شبه متغيرة) في مستويين من النشاط كالتالي:



كمية منتجة و x

500 100

التقنية الثانية عبارة عن طريقة رياضية لاستخراج معامل توجيه معادلة المستقيم (الميل). في معادلة سعر التكلفة

$$y = ax + cf \ / x : q$$

معامل التوجيه في هذه الحالة هو (a).

$$a = \tan \alpha = \frac{\sum c_{max} - \sum c_{min}}{q_{max} - q_{min}}$$

$$a = \frac{30000 - 25000}{1000 - 500}$$

$$a = 50 \ DA \ / U .$$

نعوض في معادلة سعر التكلفة أين نحصل على:

$$30000 = 500 \times 500 + cf$$

$$cf = 5000 \ DA .$$

6- تقدير ظروف الإنتاج المستقبلية (إستراتيجية الاستغلال) **و تأثيرها على مردودية المؤسسة:**

هذا العنصر في الحقيقة عبارة عن تداخل مجموعة من المقاييس في نفس الوقت (الاقتصاد الجزئي، التسيير الموازني، و المحاسبة التحليلية). فالاقتصاد الجزئي يمدنا بالشروط الكفيلة بنجاح الإستراتجية التي سوف تنتهج، التسيير المـــوازني يتدخل عن طريق المتغيرات المقدرة مستقبلا و نسبة هذه المتغيرات بالنسبة للإيرادات أو التكاليف. أما المحاســـــة التحليلية وفق طريقة التكلفة المتغيرة تتدخل في المرحلة الأخيرة في تحديد تأثير نسب التغيير على التكاليـــــــــف و الإيرادات و من ثم المردودية المحصل عليها من خلال كل إستراتيجية محل الدراسة.

سنحاول فيما يلي اختصار المراحل بوضع الشروط الضمنية لنجاح الإستراتيجية وفق مؤشرات الاقتصاد الجزئي من (مرونة، وجود طلب فعال، ...)، بالإضافة إلى اقتراح نسب التغيير على تكاليف و إيرادات المؤســــــــسة دون تبيــــان طريقة تحديد هذه النسب. فالهدف في

هذه الحالة هو تبيان طريقة التكاليف المتغيرة في تقيـــــــــيم كل إستراتيجية و تحديد من خلال ذلك مردودية كل منها و أحسن بديل للمؤسسة.

مثـــــــال تطبيقي:

إليك المعلومات التالية لمؤسسة صناعية لإنتاج و تكييف الأدوية لشهر سبتمبر 2014:

- رقـــــم الأعمـــــال الصـــــــــــافي = 500000دج
- التكـــــاليف المتغيـــــــرة الإجمـــــــالية = 300000دج.

منهـــــــــا:

- مادة أولية و لوازم مستهلكة = 150000دج.
- مصاريف إنتـــاج متغيرة = 100000دج.
- مصاريف توزيـــع متغيرة = 50000دج.

- التكـــــــاليف الثابتـــــــة الإجمــــــــــالية = 100000دج.

للدورة المقبلة – شهر أكتوبر 2014 – نفرض توفر إستراتيجيتين بديلتين للإستراتيجية الأصلية كما يلي:

الإستراتيجية الأولى:

لنفرض أن المؤسسة موضوع التحليل محتكرة للسوق و هي الوحيدة المنتجة لهذا الدواء الضروري لصحة المواطن. تتوقع المؤسسة تغيير ظروف الإنتاج كما يلي:

- تخفيض حجم الإنتاج بنسبة 10%.
- ارتفاع سعر بيع الوحدة بنسبة 12%.
- ارتفاع سعر شراء المادة الأولية بنسبة 2%.

مع بقاء أسعار عناصر التكاليف الأخرى مستقرة.

الإستراتيجية الثانية:

لنفرض أن المؤسسة موضوع التحليل تعمل في محيط يخضع للمنافسة الكاملة، و تم تقدير وجود طلب إضافي للدورة المقبلة ستفوز المؤسسة بجزء منه، لذلك تم تقدير ظروف الإنتاج التالية:

- ارتفاع حجم الإنتاج بنسبة 8%.
- تخفيض سعر بيع الوحدة بنسبة 5%.
- ارتفاع سعر المادة الأولية و اللوازم بنسبة 1%.
- ارتفاع مصاريف الإنتاج بنسبة 2%.

- ارتفاع مصاريف التوزيع بنسبة 2%.
- ارتفاع التكاليف الثابتة بنسبة 10%.

المطلـــــــوب:

دراسة مردودية كل إستراتيجية وفق جدول الاستغلال التفاضلي، و تعيين أحسن إستراتيجية بالنسبة للمؤسسة.

الحــــــــل:

قبل تحليل كل إستراتيجية يجب التذكير بما يلي:

- ➢ سميت التكلفة المتغيرة كذلك لأن حجم أعبائها يتغير بتغير حجم النشاط، أي أن تغير حجم النشاط لا يؤثر على رقم الأعمال الصافي فقط بل و كذلك كل الأعباء المتغيرة.
- ➢ إذا تغير سعر أحد العناصر (تكلفة/إيراد) فإنه سيؤثر على حجم المبلغ المتعلق به فقط.
- ➢ حجم التكاليف الثابتة لا يتغير إلا إذا نص التمرين على خلاف ذلك.

الإستراتيجية الأولى:

- ر.ع.ص = 500000 × (1- 0.1) × (1 + 0.12) = 504000دج.
- التكاليف المتغيرة:
  - ●المادة الأولية و اللوازم المستهلكة= 150000 × (1- 0.1) × (1 + 0.02) = 137700دج.
  - ●مصاريف الإنتاج المتغيرة = 100000 × (1- 0.1) = 90000دج.
  - ●مصاريف التوزيع المتغيرة =50000 × (1- 0.1) = 45000دج.
- التكاليف الثابتة = 100000دج.

الإستراتيجية الثانية:

- ر.ع.ص = 500000 × (1+ 0.08) × (1 − 0.05) =513000دج.

- التكاليف المتغيرة:

- المادة الأولية و اللوازم المستهلكة $= 150000 \times (1+0.08) \times (1+0.01) = 163620$ دج.
- مصاريف الإنتاج المتغيرة $= 100000 \times (1+0.08) \times (1+0.02) = 110160$ دج.
- مصاريف التوزيع المتغيرة $= 50000 \times (1+0.08) \times (1+0.02) = 55080$ دج.

- التكاليف الثابتة $= 100000 \times (1+0.1) = 110000$ دج.

جدول الاستغلال التفاضلي:

	الحالة الأصلية	**الإستراتيجية الأولى**	**الإستراتيجية الثانية**
- رقم الأعمال الصافي	500000	504000	513000
- التكاليف المتغيرة:			
* مادة أولية و لوازم مستهلكة	(150000)	(137700)	(163620)
* مصاريف الإنتاج	(100000)	(90000)	(110160)
* مصاريف توزيع	(50000)	(45000)	(55080)
- الهامش على التكلفة المتغيرة	200000	231300	184140
- التكاليف الثابتة	(100000)	(100000)	(110000)
- نتيجة الاستغلال	100000	131300	74140

أحسن مردودية بالنسبة للمؤسسة هي تلك المتعلقة بالإستراتيجية الأولى المقدرة.

التمرين الواحد و العشرين

تقوم مؤسسة " **صابر** " لتصبير المنتجات الغذائية بإنتاج نوعين من المنتجات: طماطم صناعية "**P1**" و هريسة صناعية "**P2**" باستعمال مادتين أوليتين: طماطم (**M1**) و فلفل (**M2**) بالإضافة إلى لوازم. تتم العملية الإنتاجية وفق مرحلتين:

المرحلة الأولى: تقوم فيها بتحضير المادة الأولية ثم تصبيرها.

- تقوم بتحضير الطماطم(**M1**) و تصبيرها لنحصل على طماطم صناعية "**S1**".
- تقوم بتحضير الفلفل(**M2**) و تصبيره لنحصل على هريسة صناعية "**S2**".

المرحلة الثانية:

- تعلب الطماطم "**S1**" في علب ذات 0.5كغ لنحصل على المنتج "**P1**" الذي يعلب في كارتونات.
- تعلب الهريسة "**S2**" في علب ذات0.25كغ لنحصل على المنتج "**P2**" الذي يعلب في كارتونات.

لشهر أفريل 2014 أعطيت لك المعلومات التالية:

1- مخزون أول المدة:

- علب فارغة ذات0.5كغ : 5000 علبة بـــ 6دج للوحدة.
- علب فارغة ذات0.25كغ : 7500 علبة بـــ 4دج للوحدة.
- كارتونات:400 كارتون بـــ 5دج للوحدة.

2- مشتريات الدورة:

- طماطم(**M1**) :7000كغ بـــ 8دج للكلغ.
- فلفـــل(**M2**): 6300كغ بـــ 14دج للكلغ.
- لـــوازم: ما قيمته: 7500دج.

3- الإنتاج و الاستعمالات:

- المرحلة الأولى:

- تم إنتاج: 2300كغ من الطماطم "**S1**" حيث كل كلغ يحتاج إلى 2.5كغ طماطم(**M1**) و ما قيمته 2691دج من اللوازم.
- تم إنتاج: 1800كغ من الهريسة "**S2**" حيث كل كلغ يحتاج إلى 3كغ فلفل (**M2**)و ما قيمته 2340دج من اللوازم.

- المرحلة الثانية:

- تم تعليب كل الطماطم "**S1**" الصادرة من المرحلة الأولى.
- تم تعليب كل الهريسة "**S2**" الصادرة من المرحلة الأولى.

4- الأعباء المباشرة:

- **في المرحلة الأولى:** 820 ساعة توزع على المنتجين على أساس عدد الكلغرامات المنتجة، سعر الساعة هو 40دج.
- **في المرحلة الثانية:**1770 ساعة توزع على المنتجين على أساس عدد العلب المنتجة، سعر الساعة هو28دج.

5– الأعباء غير المباشرة:

لخصت في الجدول أدناه، مع العلم أن هناك أعباء غير معتبرة بـــ1500دج وعناصر إضافية بـــ1000دج.

	تموين	تحضير	تصبير	تعليب	توزيع
Σ تII	39900	446 00	287 00	295 00	136 00
منها أعباء متغيرة	26600	278 75	205 00	177 00	120 00
وحدات قياس	كغ مادة أولية مشتراة	كغ استعمالات	كغ استعمالات	علب منتجة	كارتون مباع

6– المبيعات:

- تم توزيع 180 كارتون من المنتج "P1" بـــ 1200دج للكارتون الواحد.
- تم توزيع 140 كارتون من المنتج "P2ـــ" بـــ 1700دج للكارتون الواحد.

ملاحظات:

- الفضلات الناتجة من تحضير الطماطم كلفت عملية التخلص منها 220 دج للطن الواحد.
- الفضلات الناتجة من تحضير الفلفل يمكن تباع لمؤسسة أخرى لتحويلها إلى توابل، سعر بيع الطن الواحد هو 2300دج، مع العلم أن المؤسسة قد تحقق هامش ربح بـــ 50 %.
- المادة الأولية = [إنتاج + فضلات] من ناحية (الوزن).
- إمكانية حمل الكارتون: 25 علبة ذات 0.5كغ أو 50 علبة ذات 0.25كغ.

المطلوب:

I – بواسطة التكلفة الحقيقية.

1) أكمل جدول أعباء غير المباشرة.

2) أحسب تكلفة شراء المادة الأولية

3) أحسب تكلفة إنتاج "S1" و "S2".

4) أحسب تكلفة إنتاج "P1" و "P2ـــ".

5) أحسب سعر التكلفة للمنتجات المباعة.

6) أحسب النتيجة التحليلية الصافية.

II – بواسطة التكلفة المتغيرة

- نفس المطالب السابقة.

القسم الرابع: طرق مراقبة تطور التكاليف

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــد:

سنتطرق من خلال محتوى هذا القسم إلى طرق أخرى لمراقبة التسيير لا تهدف إلى حساب سعر التكلفة كطرق التكاليف الكلية والجزئية المعروضة أنفا، بل الهدف من استعمالها هو تتبع و مراقبة تطور التكاليف بهدف اتخاذ القرارات الصائبة. سنحاول عرض طريقتين هما طريقة التكلفة المعيارية و طريقة التكلفة الهامشية (الحدية).

الفصل الأول: طريقة التكلفة المعيارية

تمهيـــــــــــــــــــــــــــــد:

فيما يلي سنتطرق إلى طريقة التكاليف المعيارية (النموذجية) التي لا تهدف إلى حساب سعر تكلفة و من ثم تحديد النتيجة، بل تهدف إلى تحليل مختلف تكاليف المؤسسة و مقارنة بين ما سطر له و ما تحقق فعلا، استخراج الفروق تحليلها معرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك سيكون له أهمية كبيرة لإنارة رأي المسير في الدورات القادمة. طريقـــة التكلفة المعيارية ليست تكلفة تاريخية خاصة بالدورات السابقة بل هي تكلفة تقديرية موجهة للمستقبل.

1– تعريف طريقة التكلفة المعيارية (النموذجية):

هي طريقة تهدف إلى تخطيط، تقدير و تحديد كميات و حجم كل عنصر تكلفة الخاص بدورة معينة مسبقـــــــا. الهدف من هذا التخطيط هو مراقبة استغلال المؤسسة من خلال معرفة الفروق الناتجة في نهاية الدورة بين ما خطط له و ما تحقق فعلا. تحليل هذه الفروق، محاولة تحديد الأسباب والعمل على وضع استراتيجيه مستقبلية تهدف إلى تثميـــن الفروق الإيجابية و معالجة الفروق السلبية.

2– أنواع التكاليف المعيارية (النموذجية):

التكاليف النموذجية أو المعيارية هي التكاليف المقدرة مسبقا لدورة معينة. عملية تقدير هذه التكاليف يختلـــــــف باختلاف شخصية المسيـــر، هدف المسيـــر، نوعية المحيـــط (السوق)، المنـــــافسة، نوعية الطلـــــب على المنتج (مستقر، موسمي). للمسير عدة طرق لتقدير هذا النوع من التكاليف كما يلي:

2-1 التكلفة النموذجية النظرية:

تحديد هذا النوع من التكاليف يعد نظريا بحث، يستند إلى معلومات حول الطاقة الإنتاجية القصوى للمؤسسة و كذا الإمكانيات القصوى للعامل تحت قيد توفر ظروف مثلى بعيدة نوعا ما عن الحقيقة.

بما أن هذه التكلفة نظرية فيحاول المسير عموما الاقتراب للحجم و التكاليف المسطرة وفق هذا النوع من التكـــاليـــــف النموذجية.

2-2 التكلفة النموذجية العادية:

تحديد هذا النوع من التكاليف يكون تحت ظروف استغلال عادية وفق فترة تجريبية تاريخية بعد استبعاد كل ما هـــو استثنائي. بما أن هذا النوع من التكاليف خاص بدورة سابقة، فحجم التكاليف المدروسة قابل للتكرار وبفوارق موجبة أو سالبة من جديد. هذا النوع من التكاليف عملي أكثر من سابقه.

2-3 التكلفة النموذجية التاريخية:

تحديد هذا النوع من التكاليف يستدعي استعمال معلومات خاصة بالدورات السابقة (تاريخية)، استعمال أكثر من دورة يستدعي وضع معدل لتكاليف الدورات السابقة، هدف هذا المعدل هو الأخذ بعين الاعتبار الخصوصيـــــة و الظروف الاستثنائية التي قد تمر بها المؤسسة. على الرغم من أن هذا النوع من التكاليف المعيارية واقعي و عملي إلا إنه قد يبنى التوقع على الضعف المسجل في الدورات السابقة.

2-4 التكاليف النموذجية التنافسية:

تحديد هذا النوع من التكاليف يستدعي توفر معلومات على المنافسين من جهة، و من جهة أخرى عن سوق السلعة (الطلب، المؤثرات على الطلب...). قد تكون التكلفة النموذجية هدف يخطط الوصول إليه إن كان المنافسين ذوي الوزن الثقيل، أما إن كانت المنافسة ضعيفة فالهدف المسطر سيضر المؤسسة أكثر مما ينفعها.

نستنتج أن كل نوع من التكاليف النموذجية له جانب ايجابي و الأخر سلبي، يمكن إذن للمسير أن يركب تكلفـــة نموذجية باستعمال أكثر من نوع لهدف التخطيط الأمثل.

3- تحديد الفروق و تحليلها:

سنحاول في مرحلة أولى تحديد الفروق، ثم في مرحلة موالية تحليلها و استخراج النتائج منها.

3-1 تحـــــــــديد الفروق:

نعلم أن أي مبلغ تكلفة يتكون من عنصرين هما سعر الوحدة في عدد الوحدات المستهلكة أو المستغرقة في الإنتاج. لمعرفة أثر التغير الطارئ على عنصر التكلفة و من ثم الفرق الناتج، يجب تحليل الفرق الناتج إلى فرق سعر و فرق كمية. لمعرفة أثر كل منهما يجب في كل مرة تثبيت أحدهما و قياس تغير الأخر.

عموما التكاليف التي سيمسها التغيير و المعنية بالفروق هي ثلاث أنواع:

- فرق المادة الأولية المستهلكة.
- فرق اليد العاملة المباشرة.
- فرق الأعباء غير المباشرة.

3-1-1 المبدأ العام لتحديد الفرق الإجمالي:

بما أننا بصدد تكاليف، فإن المبدأ العام لقياس الفرق الإجمالي هو:

الفـــــــــرق الإجمالي $\sum e$ = التكاليف المعيــــــــارية cm − التكاليف الحقيــــــــــقية cr

$$\sum e = cm - cr$$

و نسجل في هذا الصدد ثلاث حالات:

- **الفرق موجب**: فالفرق هنا في صالح المؤسسة لأن الأعباء المدفوعة حقيقتا أقل من الأعباء المسطرة.
- **الفرق ســالب**:فالفرق هنا في غير صالح المؤسسة لأن الأعباء المدفوعة حقيقتا أكبر من الأعباء المسطرة.
- **الفرق معدوم**: لا يوجد فرق أي أنه ما سطر له تحقق فعلا.

عمليــــــــــــــا:

الفـــــــــــــرق = التكاليف المعيـــــارية − التكاليف الحقيقيـــــــة.

$$e = cm - cr$$

$$e = qm \times cm_u - qr \times cr_u$$

ترميز:

e: الفرق؛

cm: التكلفة المعيارية؛

cr: التكلفة الحقيقية؛

qm: الكمية المعيارية؛

cmu: التكلفة المعيارية الوحدوية؛

qr: الكمية الحقيقية؛

cru: التكلفة الحقيقية الوحدوية.

و نعلم أن:

$$\Delta c = cm - cr \Leftrightarrow cr = cm - \Delta c$$

$$\Delta q = qm - qr \Leftrightarrow qr = qm - \Delta q$$

ترميـــــــز:

* Δc : فرق التكلفة.

* Δq : فرق الكمية.

3-1-2 الفرق على المادة الأولية و اللوازم:

$$\Delta = cm \times qm - cr \times qr$$

$$\Delta = cm \times qm - (cm - \Delta c) \times (qm - \Delta q)$$

$$\Delta = cm \times qm - [cm \times qm - cm \times \Delta q - \Delta c \times qm + \Delta c \times \Delta q]$$

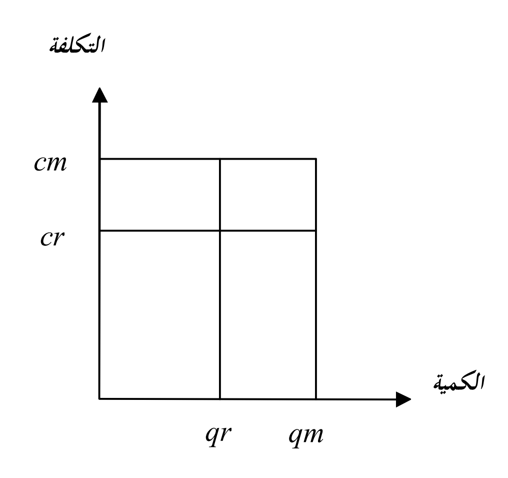
$$\Delta = cm \times qm - cm \times qm + cm \times \Delta q + \Delta c \times qm - \Delta c \times \Delta q$$

$$\Delta = cm \times \Delta q + \Delta c \times qm - \Delta c \times \Delta q$$

$$\Delta = cm(qm - qr) + qm(cm - cr) - \Delta c \times \Delta q$$

الفرق المشترك - فرق التكلفة + فرق

الكمية = الفرق



بنفس طريقة حساب فرق المواد الأولية يحسب فرق اليد العاملة المباشرة.

3-1-3 فرق الأعباء غير المباشرة:

يمكن حساب فرق الأعباء غير المباشرة بنفس طريق فرق المادة الأولية و الأعباء المباشرة.
لغرض التحليل أكثر، يدرج ضمن فرق التكلفة تكلفة جديدة تسمى "**بالتكلفة المرنة**" و التي يرمز لها بـــ "***cfl***" كما يلي:

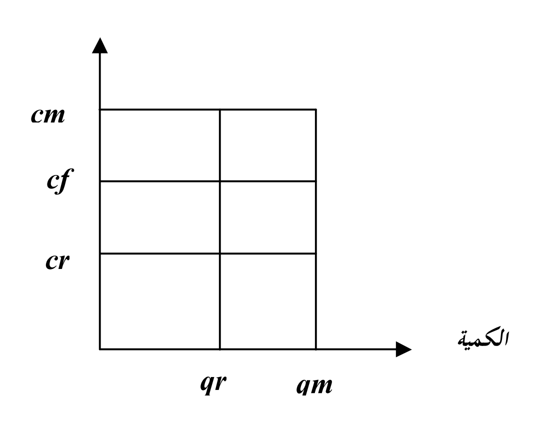
$$\Delta = cm(qm - qr) + qm(cm - cr) - \Delta c \times \Delta q$$
$$\Delta = cm(qm - qr) + qm(cm - cfl + cfl - cr) - \Delta c \times \Delta q$$
$$\Delta = cm(qm - qr) + qm(cm - cfl) + qm(cfl - cr) - \Delta c \times \Delta q$$

الفرق المشترك – فرق النشاط + فرق الميزانية + فرق المردودية = الفرق

تحسب التكلفة المرنة كما يلي:

التكلفة المرنة للساعة cfl = **الأعباء غير المباشرة المتغيرة العادية / عدد ساعات الورشة العادية** + **الأعباء غير المباشرة الثابتة العادية / عدد ساعات الورشة الحقيقية**

يمكن تمثيل الفرق على الساعات غير المباشرة كما يلي:



4- الميـــــزانية المـــــرنة:

عبارة على الميزانيات التقديرية لمستويات مختلفة من النشاط، و التي من خلالها يمكن تتبع تطور التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة. حيث يتم الانطلاق من معلومات النشاط العادي – الأعباء المتغيرة و الثابتة الإجمالية – في مستوى نشاط معين. من خلال المعلومات المسطرة من

خلال النشاط العادي يمكن تقدير أعباء نشاطات أخرى مقدرة متعلقـــــــة بسيناريوهات مستقبلية.

من خلال الميزانية المرنة يمكن التحقق من المبدأ التالي:

- التكاليف المتغيرة الإجمالية متغيرة بالمقابل التكاليف الثابتة ثابتة.
- التكاليف المتغيرة الوحدوية ثابتة بالمقابل التكاليف الثابتة للوحدة متغيرة (متناقصة كلما زاد حجم النشاط).

التمرين الثاني و العشرين

- أعد محاسب إحدى الشركات الصناعية التكلفة النموذجية (المعيارية) لإنتاج 2000 وحدة من المنتج "*p002*" لشهر ماي 2015 و التي تتشكل من عناصر التكلفة التالية:
  - المادة الأولية (M1): 5000كغ بسعر 22دج/كغ.
  - المادة الأولية (M2): 3200كغ بسعر 17دج/كغ.
  - لـــــــــــوازم: 4000وحدة بسعر 3.5دج/وحدة.
  - أعباء مباشرة (يد عاملة): 300 ساعة بسعر 42دج/ساعة.
  - أعباء غير مباشرة (أعباء الورشة): 300ساعة بتكلفة إجمالية قدرها 23100دج، منها 16350دج كأعباء متغيرة.

- إذا علمت أن الإنتاج الحقيقي لشهر ماي 2014 تمثل في 2700وحدة من المنتج "*p002* "، و الذي تطلب إنتاج الوحدة الواحدة منه ما يلي:
  - المادة الأولية (M1): 2.6كغ بسعر 22.5 دج/كغ.
  - المادة الأولية (M2): 1.5كغ بسعر 15دج/كغ.
  - لـــــــــــوازم: 2وحدة بسعر 3.5دج/وحدة.
  - أعباء مباشرة (يد عاملة): 9.6دقيقة بسعر 43دج/ساعة.
  - أعباء غير مباشرة (أعباء الورشة): 432ساعة بتكلفة إجمالية قدرها: 32832دج.

المطلـــــــوب:

1- حساب التكلفة النموذجية (المعيارية) لإنتاج الوحدة الواحدة من المنتج "ك" لشهر ماي 2007.

2- حساب الفرق الكلي بين التكاليف المعيارية و الحقيقية على شكل جدول.

3- تحليل الفرق على المادة الأولية (M1)، اللوازم و اليد العاملة المباشرة حسابيا.

4- تحليل الفرق على الأعباء غير المباشرة حسابيا.

الفصل الثاني: طريقة التكلفة الهامشية (الحدية)

تمهيـــد:

تهدف طريقة التكلفة الهامشية كطريقة التكلفة المعيارية إلى مراقبة استغلال المؤسسة و لا تهدف إلى حساب سعر تكلفة المنتجات المباعة. تسمى أيضا بطريقة "**التكلفة الحدية**" لأن المدرسة التي وضعت هذه الطريقة تسمي نفسها بالمدرسة الحدية.

طريقة التكلفة الهامشية ليست طريقة موجهة للمستقبل (تقديرية) فقط كالتكلفة المعيارية، بل و بالإضافة إلى ذلك تهدف إلى مراقبة ما تحقق و استنتاج النتائج الكفيلة بالتسيير الجيد لما يتحقق حاليا و ما سيتحقق و ما سوف يتحقق مستقبلا.

هناك بعض الأسئلة التي يطرحها المسير خلال فترة معينة من استغلال المؤسسة، الجواب على هذه الأسئلة ستفيده من إبداء أراء ثم قرارات ستكون لا محالة محددة لمستقبل المؤسسة. من بين هذه الأسئلة التي يطرحها حتى الإنسان العادي و ليست مقتصرة حتما على الاقتصادي المتخصص:

- إذا تم كراء محل لمدة سنة بمبلغ 10000دج شهريا، فهل من صالح صاحب المحل أن يستغل هذا المحل لمــــدة 8ساعات يوميا ؟ إضافة عامل و استغلال المحل (8 + 8) ساعة ..... و هل من صالح صاحب المحل استغلال المحل لمدة 8 ساعات أو 16 ساعة أو.... و كيف يتم تحديد أحسن قرار ؟

- إذا كانت هناك حافلة تنطلق من مدينة قسنطينة إلى مدينة أم البواقي لها إمكانية حمل 60 شخص و تبدأ في تحقيق مردوديتها ابتداء من 25 راكب، فهل من صالح صاحب الحافلة أن يخفض سعر التذكرة و حمل ركاب آخرين ؟ و إلى أي حد للسعر يمكن التوقف عنده ؟

- نعلم أن دورة حياة المنتج تشبه دورة حياة الإنسان، فما هي النقطة التي يجب على المؤسسة أن تتوقـــف عندها من إنتاج هذا المنتج حتى لا تأثر (تخفض) من الأرباح المجمعة من بداية الاستغـــــلال إلى تاريخ التوقف ؟

- عند توقف المؤسسة عن استغلال المنتج الذي أصبح لا يحقق مردودية، و بعد استنتاج الكمية التي قامت المؤسسة بإنتاجها منذ بداية استغلالها إلى غاية التوقف عن استغلال هذا

المنتج، ما هو الربح الإجمـــــالي الأعظمي المحقق خلال مجموع سنوات الاستغلال (الربح الأمثل) ؟

- خلال مدة حياة المؤسسة هناك كمية أنتجتها المؤسسة أين حققت بواسطتها أقل تكلفة للوحدة المنتجة و المباعة و ثم حققت أكبر ربح للوحدة، فما هي تلك الكمية ؟

بعد إثارة فضول القارئ و قبل محاولة الإجابة على هذه الأسئلة، أريد أن أنبه الطلبة أن هذه الطريقة يتم تناولها في الاقتصاد الجزئي تحت اسم دالة الإنتاج.

1- تعريف طريقة التكلفة الهامشية:

عبارة عن طريقة يهدف من خلالها دراسة ما حدث، و محاولة الإجابة على أسئلة أصحاب القرار فيما يخص مـــــا حدث، ما يحدث حاليا و ما سيحدث تحت فرضيات معينة. تتمثل هذه الأسئلة في حدود التكاليف و الأرباح سواء الوحدوية أو الإجمالية و ذلك بطريقة رياضية (دوال التكلفة) أو بطريقة محاسبية (حجم التكاليف و الكميات المقابلة لهـــــــا).

2- أنواع دوال التكلفة:

سنحاول فيما يلي توضيح الفرق من جهة بين كل نوع من التكاليف، من جهة أخرى ربط المفهوم الرياضي بالمفهوم المحاسبي لكل نوع تكلفة.

2-1 التكلفة الكلية:

* **رياضيا**: عبارة عن دالة التكاليف الكلية في الكمية المنتجة. بعبارة أخرى من خلال دالة التكلفة الكلية التكلفة الإجمالية عبارة عن المتغير التابع، أما الكمية المنتجة و المباعة عبارة عن المتغير المستقل. نرمز لها بـــ "$f(x)$".

* **محاسبيا**: عبارة عن التكلفة الإجمالية في مستويات معينة من الإنتاج، و قد تم تناول هذا المفهوم في تحليل الاستغلال ثم في طريقة التكلفة المتغيرة باسم معادلة سعر التكلفة (مجموع الأعباء). يرمز لها بـــ "CT".

2-2 التكلفة المتوسطة:

* **رياضيا**: عبارة عن حاصل قسمة دالة التكلفة الكلية على الكمية المنتجة و المباعة المقابلة لها. يرمز لها بـــ "CU"

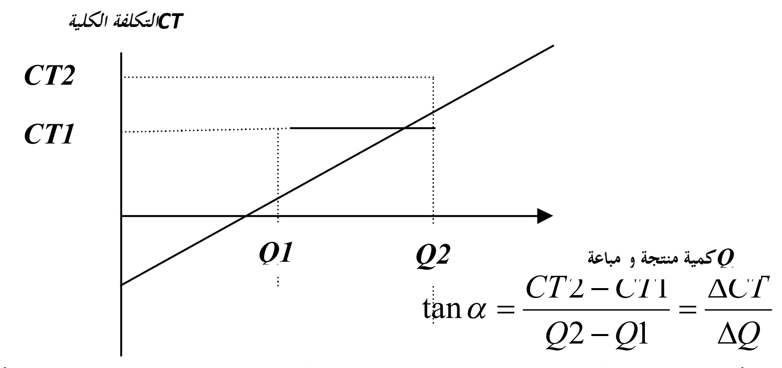
و تحسب كما يلي: $CU = \frac{f(x)}{x}$

* **محاسبيا:** عبارة عن متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من حجم إنتاج معين. و تحسب كما يلي: $CU = \frac{CU}{Q}$

أي هي حاصل قسمة التكلفة الكلية على الكمية التي تم إنتاجها بالمقابل.

2-3 التكلفة الهامشية (الحدية):

* **رياضيا:**



$$\tan\alpha = \frac{CT2 - CT1}{Q2 - Q1} = \frac{\Delta CT}{\Delta Q}$$

بما أن التغير في الكمية طفيف عند حساب التكلفة الهامشية و ذلك بإضافة أو تخفيض وحدة واحدة من منتج معين فإننا نحصل على ما يلي:

$$\lim_{\Delta Q \to 0} \frac{\Delta CT}{\Delta Q} = CT' = CM$$

إذن: رياضيا التكلفة الهامشية هي مشتقة التكلفة الكلية.

* **محاسبيا:** يقصد بالتكلفة الهامشية (الحدية) تكلفة إنتاج و توزيع الوحدة الأخيرة من حجم إنتاج معين. قد تكون الوحدة الأخيرة وحدة مستقلة بذاتها، سلسلة إنتاج، حاوية، طن ....

محاسبيا تحسب التكلفة الهامشية بالطريقة التالية:

$$CM = \frac{CT\max - CT\min}{Q\max - Q\min} = \frac{\Delta CT}{\Delta Q}$$

3- عرض و تفسير دوال التكلفة بيانيا:

3-1 دالة التكلفة الكلية:

تعتبر دالة التكلفة الكلية تغير التكلفة الإجمالية بدلالة الكمية المنتجة و التي تعبر عموما دالة خطية إن كانت من الدرجة الأولى معمل توجيهها موجب أو قطع مكافئ في تصاعد مستمر إن كانت درجتها تختلف عن الواحد.

و قد تم عرضها عند التطرق للتكلفة الهامشية.

3-2 دالة التكلفة المتوسطة:

قبل عرض بيان دالة التكلفة المتوسطة، نريد عرض و التذكير ببعض الفرضيات و النتائج المتوصل إليها سابقا:

- ➢ التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة و التكلفة الثابتة للوحدة متغيرة.
- ➢ التكلفة الوحدوية (المتوسطة) تتناقص كلما ارتفعت الكمية المنتجة و المباعة.
- ➢ التكلفة الكلية التي ستقسم على كمية إنتاج معينة متعلقة بنوع واحد من المنتجات، أو منتجات متجانسة من ناحية التكلفة.
- ➢ دورة حياة المنتج المدروس تشبه دورة حياة الإنسان (خلق، رواج، قمة الرواج، انكماش، موت).

مثال تطبيقي:

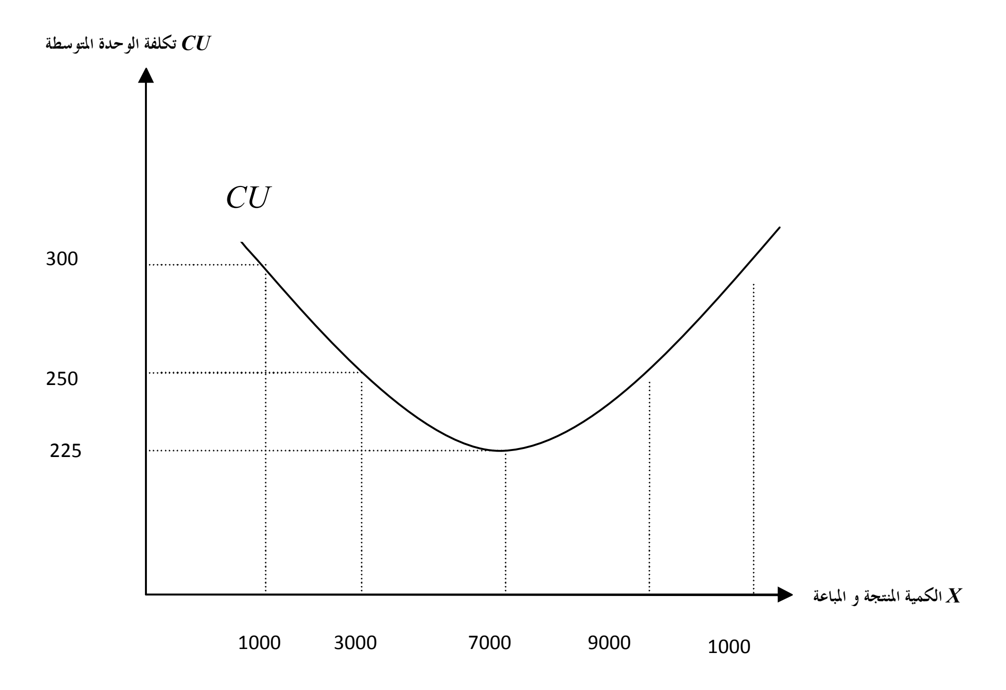
لنفرض منتج سعر تكلفته الإجمالية: $CT = 200X + 100000$ (و هي ما تمثل دالة التكلفة الإجمالية).

بالمقابل سعر تكلفته الوحدوية: $CU = 200 + \dfrac{100000}{X}$ (و هي ما تمثل دالة التكلفة المتوسطة)

الكمية المنتجة و المباعة(X)	1 000	2 000	4 000	2 000	1 000
تكلفة الوحدة (CU)	300	250	225	250	300

تم اعتماد الكميات المنتجة و المباعة بالشكل أعلاه و ذلك بالموازاة مع مراحل حياة المنتج.

و نحصل من خلال تمثيل الجدول أعلاه على بيان التكلفة المتوسطة:



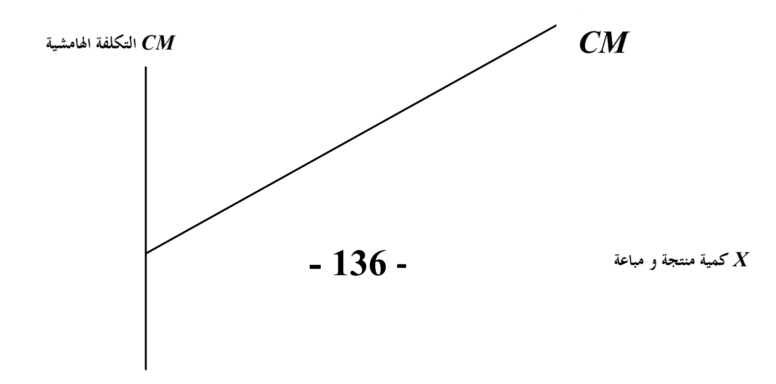
من خلال الرسم البياني أعلاه للتكلفة المتوسطة نلاحظ:

- أن هناك زيادة دورية متزايدة و من خلالها انخفضت التكلفة المتوسطة للوحدة، أما فيما بعد أصبحت الزيادة متناقصة أين ارتفعت التكلفة المتوسطة من جديد.
- بالنسبة للمحور الأفقي الخاص بالكميات فيظهر الإنتاج المتراكم من دورة إلى أخرى.
- دالة التكلفة المتوسطة عبارة عن قطع مكافئ (له ذروة صغرى).

3-3 دالة التكلفة الهامشية:

عموما التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة في تزايد مستمر بسبب أن حالة رفع المؤسسة من حجم الكمية المنتجة و المباعة عليها بالمقابل احتلال أسواق جديدة، و لدخول أسواق جديدة لغرض تصريف الكمية الإضافية عليها أن تدفع مصاريف توزيع كلما بعدت المسافة و مصاريف إشهار مرتفعة ....

و يمكن تمثيل تكلفة الوحدة الأخيرة بالشكل الموالي:



4- استعمال طريقة التكلفة الهامشية في التسيير:

سنحاول فيما يلي التطرق إلى مختلف الأسئلة التي سيبديها المسير خلال دورة أو حياة استغلال المؤسسة ككل:

4-1 الكمية المنتجة و المباعة التي نحقق بواسطتها أقل تكلفة للوحدة (أكبر ربح للوحدة):

نريد قبل كل شيء توضيح أن النقطة التي تم فيها الوصول إلى أقل تكلفة للوحدة، هي نفسها التي حققنا من خلالها أكبر ربح للوحدة.يجب الأخذ في عين الاعتبار فرضية بقاء سعر بيع الوحدة الواحدة ثابت طول الحياة الاستغلالية للمؤسسة.

مثال تطبيقي:

لو نأخذ جدول التكلفة المتوسطة للوحدة و الكمية المنتجة و المباعة الذي استعملناه عند التطرق إلى بيان التكلفة المتوسطة و نظيف إليه سعر بيع وحدة ثابت دوريا قدره 320DA.

من خلال هذه المعلومة الإضافية يمكن الحصول على الجدول الموالي:

الكمية المنتجة و المباعة *X*	1000	2000	4000	2000	1000
تكلفة الوحدة (*CU*)	300	250	225	250	300
الربح الوحدوي (*BU*)	20	70	95	70	20

و قد تحصلنا على الربح الوحدوي بطرح سعر بيع الوحدة $PU=320DA$ من التكلفة المتوسطة للوحدة (CU) من خلال مستويات مختلفة من الكميات المنتجة و المباعة.

<u>نتيـــــــــــــــــجة</u>:

من خلال الجدول أعلاه نستخلص أن المؤسسة حققت أقل تكلفة للوحدة و من ثم أكبر ربح للوحدة عند مستوى نشاط 4000وحدة.

سنحاول فيما يلي عرض طريقتين للوصول إلى تحديد الكمية التي تجعل الوحدة الواحدة عند أقل تكلفة لها:

4–1–1 الطريقة الأولى (الذروة الصغرى لدالة التكلفة المتوسطة):

من خلال عرض بيان دالة التكلفة المتوسطة لاحظنا أنه عبارة عن قطع مكافئ له ذروة صغرى، تمثل هذه الأخيرة أقل تكلفة متوسطة للوحدة عند مستوى نشاط معين. ما هو هذا المستوى من النشاط ؟

رياضيا نحصل على الذروة بدلالة انعدام المشتقة الأولى لتلك الدالة. أي: $CU' = 0$

4–1–2 الطريقة الثانية (تقاطع دالة التكلفة المتوسطة مع دالة التكلفة الهامشية):

$$CU' = 0$$

$$\left[\frac{CT}{X}\right]' = 0$$

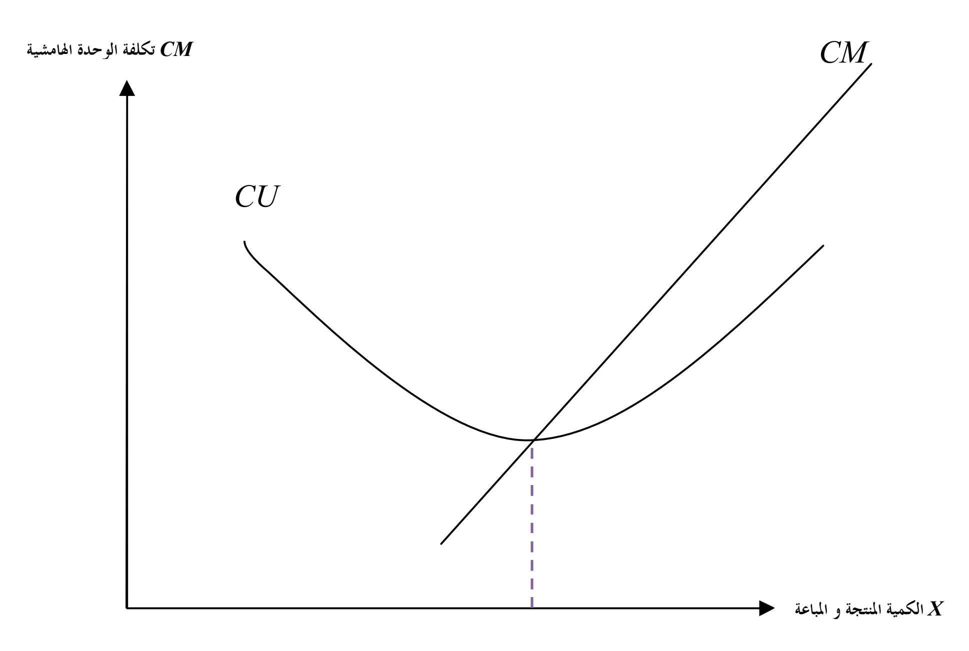
$$\frac{CT' \times X - X' \times CT}{X^2} = 0$$

$$X^2 \mp O / CT' \times X - CT = 0$$

$$CT' = \frac{CT}{X}$$

$$CM = CU$$

بيـــــــــانيـــــا:



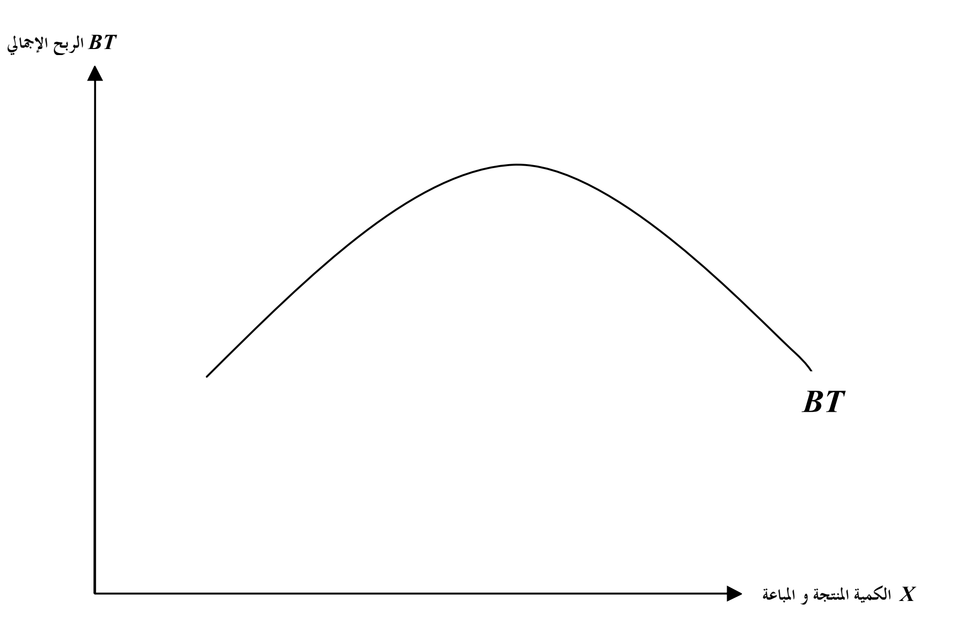
من خلال البيان أعلاه يتضح أن الطريقتان تعطيان نفس النتائج. بما أن دالة التكلفة الهامشية تقطع دالة التكلفة المتوسطة عند أقل قيمة لهذه الأخيرة.

4-2 الكمية المنتجة و المباعة التي نحقق بواسطتها أكبر ربح إجمالي (الربح الأمثل):

سنحاول تقسيم هذا السؤال الرئيسي إلى سؤالين فرعيين:

4-2-1 الكمية المنتجة و المباعة التي نحقق من خلالها أعظم ربح إجمالي:

عموما دالة الربح الإجمالية عبارة عن قطع مكافئ له ذروة كبرى. يمكن تفسير ذلك أن المؤسسة خلال مراحل استغلالها لمنتج معين تمر بعدة مراحل أين تحقق أرباح بسيطة في المرحلة الأولى، ثم أرباح معتبرة ، و بعد ذلــــك تنخفض الأرباح الموجبة و في الأخير إن لم تعرف المؤسسة الوقت الواجب التوقف عنده تدخل في مجال الأرباح السالبة (الخسائر). ما هي الكمية التي يجب على المؤسسة أن تصلها للاستفادة أكبر من استغلالها؟ بعبارة أخرى ما هي الكمية الكفيلة بالحصول على اكبر ربح مجمع منذ بداية استغلال المؤسسة ؟



للوصول إلى أعظم ربح إجمالي يجب تحقيق الذروة الكبرى من دالة الربح الإجمالي:

* دالة الربح الوحدوي: $BU = PVU - CU$

* دالة الربح الإجمالي: $BT = (PVU - CU) \times x$

* مشتقة دالة الربح الإجمالي: $BT' = \left[(PVU - CU) \times x\right]'$

$$BT' = \left[\left(PVU - \frac{CT}{x}\right) \times x\right]'$$
$$BT' = \left[PVU \times x - CT\right]'$$
$$BT' = \left(PVU \times x\right)' - CT'$$
$$BT' = PVU - CT'$$
$$BT' = 0 \Leftrightarrow CT' = PVU$$
$$CT' = PVU \Leftrightarrow CM = PVU$$

.بمعنى أن المؤسسة تتوقف على الإنتاج حالة تكلفة أخر و حدة منتجة و مباعة صدرت من الورشات مساوية لسعر بيعها.

ترميـــــــز:

BT : نتيجة الاستغلال (الربح الإجمالي).

BU : نتيجة استغلال الوحدة (الربح الوحدوي).

PVU : سعر بيع الوحدة.

4-2-2 تحديد الربح الأمثل:

حســــــابيا:

عند تحديد الكمية المنتجة و المباعة التي يجب على المؤسسة التوقف عندها، لأن أي كمية إضافية ستؤدي بالمؤسسة إلى تأكل الأرباح المحققة في الدورات السابقة (انخفاض الأرباح المتراكمة).

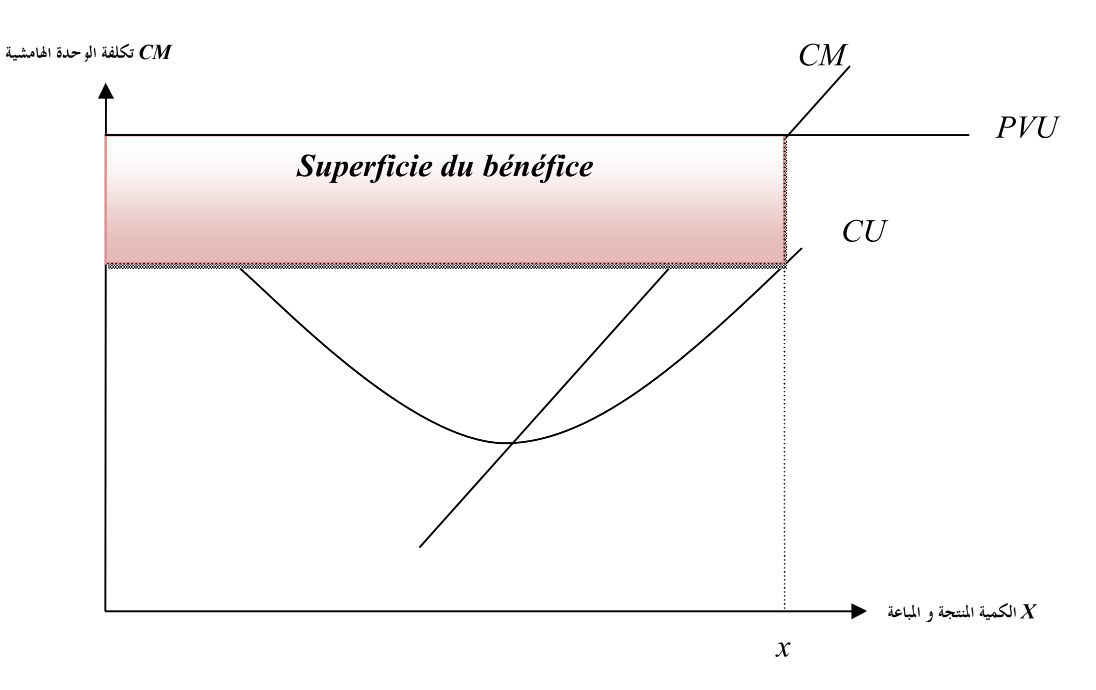
بتعويض هذه الكمية المنتجة و المباعة "x" في دالة الربح الإجمالي نصل إلى الربح الإجمالي المحقق:

$$BT = (PVU - CU) \times x$$

بيــــــانيا:

نتوقف من الإنتاج عندما تتقاطع دالة التكلفة الهامشية مع مستقيم سعر بيع الوحدة.عند إسقاط هذه النقطة عموديا نحصل على نقطة أخرى و هي تكلفة الوحدة الواحدة (المتوسطة) في ذلك الحجم من الإنتاج و هو ما يمثل عرض مستطيل الربح (**ربح الوحدة**) أما طول المستطيل فهو الكمية المنتجة منذ بداية حياة المؤسسة إلى غاية تاريخ التوقف (**حجم الإنتاج الأعظم**).

مساحة الربح الإجمالي هي مساحة المستطيل – مساحة المستطيل: الطول × العرض – بعبارة أخرى حاصل ضرب ربح الوحدة في عدد الوحدات المنتجة و المباعة.



التمرين الثالث و العشرين

تعطى معادلة التكاليف الإجمالية في مؤسسة كالتالي: $CT = 3x^2 + 27$ / x : يعبر عن الوحدات المنتجة و المباعة.

1- عين التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة بدلالة x.

2- في أي حجم إنتاج يبلغ فيه أكبر ربح للوحدة.

3- عند أي حجم إنتاج تتساوى فيه تكلفة الوحدة المتوسطة CU مع التكلفة الهامشية CM.

4- وضح جبريا وبيانيا الحجم الأمثل للإنتاج في هذه المؤسسة (حيث سعر بيع الوحدة: $PVU = 24DA$).

5- أحسب نتيجة الإنتاج الأمثل جبريا و بيانيا.

حل التمرين الأول

إليك قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) ***لمؤسسة قنديل التجارية*** بتاريخ 2013/12/31:

حـ/	العنـــــــــاصر	2013	2012
70	المبيعات من البضائع و المنتجات الملحقة	570 000	490 000
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	245 000	250 000
73	الإنتاج المثبت	132 000	105 000
74	إعانات الاستغلال	230 00	–
	إنتاج الفترة	970 000	845 000
60	المشتريات المستهلكة	245 000	220 000
61	الخدمات الخارجية	102 000	840 00
62	الخدمات الخارجية الأخرى	830 00	820 00
	استهلاكات الفترة	430 000	386 000
	➢ ***القيمة المضافة للاستغلال***	***540 000***	***459 000***
63	أعباء المستخدمين	143 000	127 000
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	870 00	630 00
	➢ ***الفائض الإجمالي للاستغلال***	***310 000***	***269 000***
75	النواتج العملياتية الأخرى	156 000	107 000
65	الأعباء العملياتية الأخرى	122 00	640 00
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	933 00	870 00
78	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	245 00	120 00
	➢ ***النتيجة التشغيلية***	***385 000***	***237 000***
76	النواتج المالية	750 00	450 00
66	الأعباء المالية	400 00	680 00
	➢ ***النتيجة المالية***	***350 00***	–

			23000
	➢ ***النتيجة العادية قبل الضريبة*** (**3**) + (**4**)	***420 000***	***214 000***
(حـ/695، حـ/698)	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	105 000	535 00
(حـ/692، حـ/693)	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	-	-
	➢ ***النتيجة الصافية للنشاطات العادية***	***315 000***	***160 500***
77	العناصر غير العادية(نواتج)	280 00	310 00
67	العناصر غير العادية(أعباء)	430 00	-
	7 - النتيجة غير العادية	***- 15000***	***310 00***
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	***300 000***	***19 1500***

أحسب للدورتين الماليتين النسب التالية:

مجموعة النسب	النسبة	2013	2012
1- معدل الإدماج	**معدل الإدماج**	$\frac{540000}{570000}\times 100 = 94.74\%$	$\frac{459000}{490000}\times 100 = 93.67\%$
2- نسب تجزئة القيمة المضافة	**للمستخدمين**	$\frac{143000}{540000}\times 100 = 26.48\%$	$\frac{127000}{459000}\times 100 = 27.66\%$
	للدولة	$\frac{87000}{540000}\times 100 = 16.11\%$	$\frac{63000}{459000}\times 100 = 13.72\%$
	لإجمالي الاستغلال	$\frac{310000}{540000}\times 100 = 57.40\%$	$\frac{269000}{459000}\times 100 = 58.60\%$
3- نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال	**للتثبيتات**	$\frac{93300}{310000}\times 100 = 30.09\%$	$\frac{87000}{269000}\times 100 = 32.34\%$
	للمقرضين	$\frac{40000}{310000}\times 100 = 12.90\%$	$\frac{68000}{269000}\times 100 = 25.27\%$
	للنتيجة العادية قبل اقتطاع الضريبة	$\frac{420000}{310000}\times 100 = 135.48\%$	$\frac{214000}{269000}\times 100 = 79.55\%$
4- نسب تطور نشاط المؤسسة	**نسبة تغير رقم الأعمال**	$\frac{570000-490000}{490000}\times 100 = 16.32\%$	
	نسبة تغير الإنتاج	$\frac{970000-845000}{845000}\times 100 = 14.79\%$	
	نسبة تغير القيمة المضافة	$\frac{540000-459000}{459000}\times 100 = 17.64\%$	

	نسبة تغير النتيجة الصافية	$\frac{300000-191500}{191500}\times 100=56.65\%$	
5- نسب المردودية	نسبة المردودية المالية	$\frac{420000}{700000}\times 100=60\%$	$\frac{214000}{700000}\times 100=30.57\%$
	نسبة المردودية الاقتصادية	$\frac{310000}{(000-100000)}\times 100=38.75\%$	$\frac{269000}{(700000-50000)}\times 100=35.86\%$

حل التمرين الثاني:

إليك قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) ***لمؤسسة البركة الصناعية*** بتاريخ 2013/12/31:

ح/	العناصر	2013	2012
70	المبيعات من البضائع و المنتجات الملحقة	789 000	970 000
72	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	110 000	237 500
73	الإنتاج المثبت	-	133 000
74	إعانات الاستغلال	-	230 00
	إنتاج الفترة	899 000	136 3500
60	المشتريات المستهلكة	402 000	543 500
61	الخدمات الخارجية	100 000	202 000
62	الخدمات الخارجية الأخرى	222 00	330 00
	استهلاكات الفترة	524 200	778 500
	7- القيمة المضافة للاستغلال	***374 800***	***585 000***
63	أعباء المستخدمين	144 200	144 200
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	498 00	666 00
	8- الفائض الإجمالي للاستغلال	***180 800***	***374 200***
75	النواتج العملياتية الأخرى	102 000	147 000
65	الأعباء العملياتية الأخرى	342 00	442 00
68	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	110 300	110 300
78	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	-	350 00

401 700	***138 300***	***9- النتيجة العملياتية***	
102 000	880 00	النواتج المالية	76
680 00	680 00	الأعباء المالية	66
340 00	***200 00***	***10- النتيجة المالية***	
435 700	***158 300***	***11- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)***	
108 925	395 75	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية	(حـ/695، حـ/698)
-	-	الضرائب المؤجلة (التغيرات) عن النتائج العادية	(حـ/692، حـ/693)
326 775	***118 725***	***12- النتيجة الصافية للنشاطات العادية***	
132 00	-	العناصر غير العادية(نواتج)	77
-	100 00	العناصر غير العادية(أعباء)	67
132 00	***- 10000***	***7 - النتيجة غير العادية***	
33 9975	***10 8725***	***8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)***	

أحسب للدورتين الماليتين النسب التالية:

2012	2013	النسبة	مجموعة النسب
$\frac{585000}{970000}\times 100 = 60.30\%$	$\frac{374800}{789000}\times 100 = 47.50\%$	**معدل الإدماج**	**1- معدل الإدماج**
$\frac{144200}{585000}\times 100 = 24.64\%$	$\frac{144200}{374800}\times 100 = 38.47\%$	**للمستخدمين**	**2- نسب تجزئة القيمة المضافة**
$\frac{66600}{585000}\times 100 = 11.38\%$	$\frac{49800}{374800}\times 100 = 13.28\%$	**للدولة**	
$\frac{374200}{585000}\times 100 = 63.96\%$	$\frac{180800}{374800}\times 100 = 48.23\%$	**لإجمالي الاستغلال**	
$\frac{110300}{314200}\times 100 = 35.10\%$	$\frac{110300}{180800}\times 100 = 61\%$	**للتثبيتات**	**3- نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال**
$\frac{68000}{374200}\times 100 = 18.17\%$	$\frac{68000}{180800}\times 100 = 37.61\%$	**للمقرضين**	
$\frac{435700}{374200}\times 100 = 11643\%$	$\frac{158300}{180800}\times 100 = 87.5\%$	**للنتيجة العادية قبل اقتطاع الضريبة**	

4- نسب تطور نشاط المؤسسة	**نسبة تغير رقم الأعمال**	$\frac{789000-970000}{970000}\times100=-18.65\%$
	نسبة تغير الإنتاج	$\frac{899000-1363500}{1363500}\times100=-34.06\%$
	نسبة تغير القيمة المضافة	$\frac{374800-585000}{585000}\times100=-35.93\%$
	نسبة تغير النتيجة الصافية	$\frac{108725-339975}{339975}\times100=68\%$

حل التمرين الثالث:

1- إتمام قائمة الدخل (جدول النتائج حسب الطبيعة):

ــ/	العنـــــــــاصر	201 3
0	المبيعات من البضائع	800 000
4	إعانات الاستغلال	-
	إنتاج الفترة	800 000
0	المشتريات المستهلكة	200 000
1	الخدمات الخارجية	200 000
2	الخدمات الخارجية الأخرى	200 000
	استهلاكات الفترة	600 000
	7- القيمة المضافة للاستغلال	200 000
3	أعباء المستخدمين	850 00
4	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	350 00
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	800 00

ــ/	العنـــــــــاصر	13
	8- الفائض الإجمالي للاستغلال	000
5	النواتج العملياتية الأخرى	0000
5	الأعباء العملياتية الأخرى	000
8	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	000
8	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	000
	9- النتيجة العملياتية	0000
6	النواتج المالية	000
6	الأعباء المالية	000
	10- النتيجة المالية	000
	11- النتيجة العادية قبل الضريبة (**3**) + (**4**)	0000
	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية (25%)	500
	12- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	

		2500
7	العناصر غير العادية(نواتج)	-
7	العناصر غير العادية(أعباء)	-
	7 – النتيجة غير العادية	0
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	4 2500

إليك المعلومات الخاصة بإتمام قائمة الدخل:

- القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج الفترة – استهلاكات الفترة
  200000= 800000- استهلاكات الفترة
  استهلاكات الفترة =600000دج.
- استهلاكات الفترة = ح/60 + ح/61 + ح/62
  ح/60 + ح/61 + ح/62 = 600000
  ح/60 = ح/61 = ح/62 = 200000دج.
- الفائض الاجمالي للاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال –ح/63 – ح/64
  80000= 200000- ح/63 – ح/64
  ح/63 + ح/64 = 120000....(1)
  ح/63 - ح/64 = 50000......(2)
  2 ح/63 = 170000
  ح/63 = 85000
  ح/64 = 35000
- ح/75= 120000دج، ح/78 = 60000دج.
- ح/65 = 80000دج، ح/68 = 20000دج.

- **النتيجة العادية = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية**
  190000 = 160000 + النتيجة المالية
  النتيجة المالية = 30000دج.
- **ح/76 – ح/66 = 30000دج**
  75000- ح/66 = 30000
  ح/66 = 45000دج.

2- إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة:

البيان	المبالغ	وظيفة الشراء	الوظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية
ح/601 إلى ح/608	40000	20000	20000	-
ح/61 و ح/62	400000	200000	100000	100000
ح/63	85000	22500	34000	22500

ح/64	35000	14000	21000	-
ح/68	20000	4000	4000	12000
المجموع	580000	263500		

جدول النتائج حسب الوظيفة:

العناصر	**2013**
رقم الأعمال	800000
تكلفة المبيعات	423500
هامش الربح الاجمالي	376500
النواتج العملياتية الأخرى	120000
مصاريف تجارية	179000
أعباء إدارية	137500
الأعباء العملياتية الأخرى	80000
استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	60000
1- النتيجة العملياتية	160000
النواتج المالية	75000
الأعباء المالية	45000
2- النتيجة المالية	30000
3- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)	190000
الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية (25%)	47500
4- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	142500
العناصر غير العادية(نواتج)	-
العناصر غير العادية(أعباء)	-
7 – النتيجة غير العادية	0
8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	142500

علما أن:

تكلفة المبيعات = حـ/600 + مصاريف الشراء – حـ/74

تكلفة المبيعات = 0-263500+160000

تكلفة المبيعات = 423500

حل التمرين الرابع:

إليك قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) لشركة "الجابر" الصناعية بتاريخ 2013/12/31:

حـ/	العناصر	201 3
0	المبيعات من المنتجات	650 000
2	الإنتاج المخزن أو المنقص من المخزون	150 000
3	الإنتاج المثبت	–
4	إعانات الاستغلال	–
	إنتاج الفترة	800 000
0	المشتريات المستهلكة	300 000
1	الخدمات الخارجية	200 000
2	الخدمات الخارجية الأخرى	100 000
	استهلاكات الفترة	**600 000**
	7- القيمة المضافة للاستغلال	***200 000***
3	أعباء المستخدمين	650 00
4	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	150 00
	2- الفائض الإجمالي للاستغلال	***120 000***

حـ/	العناصر	01 3
	8- الفائض الإجمالي للاستغلال	***20 000***
5	النواتج العملياتية الأخرى	00 00
5	الأعباء العملياتية الأخرى	00 00
8	مخصصات الاهتلاكات، المؤونات و خسائر القيمة	00 00
8	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة	00 00
	9- النتيجة العملياتية	***70 000***
6	النواتج المالية	30 00
6	الأعباء المالية	50 00
	10- النتيجة المالية	***((12000***
	11- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)	***58 000***
	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية(25%)	95 00
	12- النتيجة الصافية للنشاطات العادية	***18 500***
7	العناصر غير العادية(نواتج)	–
7	العناصر غير العادية(أعباء)	–
	7 – النتيجة غير العادية	0
	8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)	***18 500***

إليك المعلومات الخاصة بإتمام قائمة الدخل:

- حـ/60 + حـ/61 + حـ/62 = 600000

حـ/60 + (حـ/60 -100000) + (حـ/60 -200000) = 600000

حـ/60 = 300000

حـ/61 = 200000

حـ/62 = 100000

- القيمة المضافة للاستغلال = 200000دج.

حـ/63 + حـ/64 = 80000 ....(1)

حـ/63 − حـ/64 = 50000 ...(2)

2 حـ/63 = 130000

حـ/63 = 65000

حـ/64 = 15000

- النتيجة العملياتية = الفائض الاجمالي للاستغلال + حـ/75 +حـ/78 −حـ/65 −حـ/68

حـ75 + حـ/78 = 140000

حـ/75 − حـ/78 = 20000

2 حـ/75 = 160000

حـ/75 = 80000

حـ/78 = 60000

2– إعداد جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة:

البيان	مبالغ	وظيفة الشراء	وظيفة الإنتاج	الوظيفة التجارية	الوظيفة الإدارية
حـ/602 إلى حـ/608	60000	30000	20000	10000	-
حـ61 و حـ/62	300000	50000	50000	150000	50000
حـ/63	65000	26000	13000	26000	-
حـ/64	15000	7500	2500	5000	-
حـ/68	30000	5000	10000	10000	5000
المجموع	***470000***	***118500***	***95500***	***201000***	***55000***

جدول النتائج حسب الوظيفة:

2013	العنـــــــــاصر
650000	رقم الأعمال
304000	تكلفة المبيعات
346000	**هامش الربح الاجمالي**
80000	النواتج العملياتية الأخرى
201000	مصاريف تجارية
55000	أعباء إدارية
60000	الأعباء العملياتية الأخرى
60000	استرجاع عن المؤونات و خسائر القيمة
170000	***1- النتيجة العملياتية***
33000	النواتج المالية
45000	الأعباء المالية
(12000)	***13- النتيجة المالية***
158000	***14- النتيجة العادية قبل الضريبة (3) + (4)***
39500	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية(25%)
118500	***15- النتيجة الصافية للنشاطات العادية***
-	العناصر غير العادية(نواتج)
-	العناصر غير العادية(أعباء)
0	***7 – النتيجة غير العادية***
118500	***8- النتيجة الصافية للفترة(6) + (7)***

علما أن:

تكلفة المبيعات = حــ/601 + مصاريف الشراء + مصاريف الصنع – حــ/72– حــ/73 – حــ/74

تكلفة المبيعات = 240000+118500 +95500 –150000

تكلفة المبيعات = 304000دج.

التمرين الخامس:

* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء+ مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــان	(M1)	(M2)	لو ازم
ثمـــــن الشراء			
* 1200× 180	2 16000		
* 1700× 220		3 74000	
*لــــوازم			1 6500
مصاريف الشراء			
*58000 × 1200 / 2900	2 4000		
*58000 × 1700 / 2900		3 4000	–
تكلفة الشراء	2 40000	4 08000	1 6500
وحدات مشتراة	1 200	1 700	–
تكلفة شراء الوحدة	**2 00**	**2 40**	**–**

* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	" "P1	"P2 "
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
– للمنتج "ك"		
* (M1): 1000× 200	20 0000	
*لــــوازم:	25	

* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التو

(مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	" "P1	" "P2
تكلفة الإنتاج المباع		
* "P1": 500× 650	3 25000	
* "P2": 500× 740		3 70000
مصاريف التوزيع		
* 50000× 500 / 1000	2 5000	
* 50000× 500 / 1000		2 5000
مصاريف التوزيع إضافية	5 0000	
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**4 00000**	**3 95000**

* بالنسبة للمنتج "P1": سعر التكلفة = 325000 + 25000 + 0.125

التكلفة.

سعر التكلفة = 400000دج.

* النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيـــــان	"P1 "	" "P2
ر ع ص		
* 500× 825	412 500	
* 500× 850		42 5000
سعر تكلفة المنتجات	(	(

	00	
– للمنتج "ل"		
* (M2): 1400 ×240		336 000
* لـــــوازم:		730 0
مصاريف الإنتاج		
اليد العاملة		
* 300 × 40	12 000	
* 500 × 40		200 00
ورشة التفصيل		
* $\frac{1000}{2400} \times 148800$	62 000	
* $\frac{1400}{2400} \times 148800$		868 00
ورشة الخياطة		
* $\frac{500}{1200} \times 93600$	39 000	
* $\frac{700}{1200} \times 93600$		546 00
ورشة الإنهاء		
* 500× 19	95 00	
* 700× 19		133 00
تكلفة صنع منتجات الدورة	32 5000	518 000
عدد وحدات منتجة	50 0	700
تكلفة إنتاج الوحدة	**65 0**	**740**

المباعة	(400000	(395000
النتيجة التحليلية الإجمالية	**125 00**	**30 000**

* **النتيجة التحليلية الصافية** = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية – أ
غير معتبرة.

النتيجة التحليلية الصافية = (12500 + 30000) + 7500 – 10000

40000دج.

* **نتيجة المحاسبة العامة:**

– حـ/70 = 412500 + 425000

= **837500**دج.

– حـ/72 = (325000 – 325000) + (518000 – 370000) =
+ 148000

= **148000**دج.

حـ/60= (200000 + 2500) + (336000 + 7300)

= **545800**دج.

حـ/61ـحـ/68 =(32000 + 148800 + 93600 + 22800
50000 + 50000)+10000 – 7500

= **399700**دج.

نتيجة المحاسبة العامة = (حـ/70 + حـ/72)– (حـ/60 + حـ/61
حـ/68)= (837500 + 148000) – (545800 + 399700)

= **40000**دج.

حل التمرين السادس:

* **الحالة الأولى**: التوزيع المباشر للأعباء غير المباشرة

	مســـــاعدة	أســـــاسية

	إدارة	محاسبة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
Σالتوزيع الأولي	300 00	4000 0	5000 0	2000 0	6000 0	400 00
توزيع ثانوي						
- إدارة	(30000)	-	-	9000	9000	120 00
- محاسبة	-	(40000)	-	1000 0	1000 0	200 00
- صيانة	-	-	(50000)	1000 0	1000 0	300 00
Σالتوزيع الثانوي	-	-	-	**4900 0**	**8900 0**	**102 000**
عدد وحدات القياس	-	-	-	7000	1000	800
تكلفة وحدة القياس	-	-	-	**7**	**89**	**127 .5**

* **الحالة الثانية**: التوزيع التنازلي للأعباء غير المباشرة

	مساعدة			أساسية			
	صيانة	**نقل**	**مطعم**	**تموين**	**ورشة 1**	**ورشة 2**	**توزيع**
Σالتوزيع الأولي	4 3000	37 700	33 800	23 000	512 00	16 250	30 050
توزيع ثانوي							
- صيانة	(43000)	43 00	86 00	64 50	430 0	10 750	86 00
- نقل	-	(42000)	12 600	16 800	-	-	12 600
- مطعم	-	-	(55000)	13 750	165 00	22 000	27 50
Σالتوزيع الثانوي	-	-	-	**60 000**	**720 00**	**49 000**	**54 000**
عدد وحدات القياس	-	-	-	48 000	900 0	14 000	60 00
تكلفة وحدة القياس	-	-	-	**1.2 5**	**8**	**3.5**	**9**

* **الحالة الثالثة**: التوزيع التبادلي للأعباء غير المباشرة

	مساعدة	
	صياذ ة	نقل
Σالتوزيع الأولي	323 16	640 0
توزيع ثانوي		
– صيانة (X)	– x %100	10 x %
– نقل (Y)	%5 y	– y %100
Σالتوزيع الثانوي	0	0

من خلال الجدول أعلاه يمكن استخراج عموديا المعادلات التالية:

$$32316 \ -100 \ \% x + 5 \% y = 0 \Leftrightarrow x = 31316 \ + 0.05 \ y ...(1)$$

$$6400 \ +10 \ \% x - 100 \ \% y = 0 \Leftrightarrow y = 6400 \ + 0.1 x ...(2)$$

بتعويض (2) في (1) نحصل على:

$$x = 32800$$

$$y = 9680$$

	مساعدة			أساسية		
	ص يانة	نقل	تموين	ورشة 1	ورش ة2	توز يع
Σالتوزيع الأولي	3 2316	64 00	99 88	322 4	65 36	10 536
توزيع ثانوي – صيانة – نقل	) (32800 4 84	32 80) (9680	65 60 14 52	984 0 193 6	65 60 29 04	65 60 29 04
Σالتوزيع الثانوي	**–**	**–**	**18 000**	**150 00**	**16 000**	**20 000**
عدد وحدات القياس	–	–	50 00	400 0	32 00	20 00
تكلفة وحدة القياس	**–**	**–**	**3.6**	**3.75**	**5**	**10**

حل التمرين السابع:

1– إعدادا جدول الأعباء غير المباشرة:

لنفرض أن "x": تكلفة وحدة الإدارة، "y": تكلفة وحدة الصيانة.

لدينا:

$$15x = 33500 + 2y \ldots(1)$$
$$16y = 29500 + 1x \ldots(2)$$

نعوض (2) في (1) و نحصل على: x = 2500دج/وحدة، y = 2000دج/وحدة.

	مساعدة		أساسية			
	إدارة	صيانة	تموين	نسيج	إتمام	توزيع
Σالتوزيع الأولي	3 3500	29 500	15 500	367 75	13 508	15 000
توزيع ثانوي – إدارة	(37500)	25 000	10 000	750 0	75 00	10 000
– صيانة	4 000	(32000)	60 00	100 00	40 00	80 00
Σالتوزيع الثانوي	–	–	**31 500**	**542 75**	**25 008**	**33 000**
عدد وحدات القياس	-	-	21 000	167 00	12 504	10 00
تكلفة وحدة القياس	–	–	**1.5**	**3.25**	**2**	**33**

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــــــــــان	(M1)	(M2)
ثمن الشراء		
* 21.5 × 11500	24 7250	
* 14 × 9500		13 30000
مصاريف الشراء المباشرة	23 000	23 750
مصاريف الشراء غير المباشرة		
* 1.5 × 11500	17 250	
* 1.5 × 9500		14 250
تكلفة الشراء	**28 7500**	**17 1000**
وحدات مشتريات	**11 500**	**95 00**
تكلفة شراء الوحدة	**25**	**18**

4 * سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــــــان	P1" "	P2" "
تكلفة الإنتاج المباع		
* 405 × 660	267 300	
* 660 × 340		224 400
مصاريف التوزيع المباشرة		
* $\frac{660 \times 14000}{1000}$	924 0	
* $\frac{340 \times 14000}{1000}$		476 0
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 33 × 660	217 80	
* 33 × 340		112 20
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**298 320**	**240 380**

3 * تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	"P1"	"P2"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* (M1): 5000 × 25	125000	
* (M2): 3200 × 18	57600	
* (M1): 3800 × 25		95000
* (M2): 4700 × 18		84600
مصاريف صنع مباشرة		
نسيج: * 500 × 32	16000	
* 330 × 32		10560
إتمام:	38402	4815
مصاريف صنع غير مباشر		
نسيج: * 8200 × 3.25	26650	
* 8500 × 3.25		27625
إتمام: * 8304 × 2	16608	
* 4200 × 2		8400
تكلفة إنتاج الدورة	**280260**	**231000**
عدد الوحدات المنتجة	**692حزمة**	**350حزمة**
تكلفة إنتاج الوحدة (الحزمة)	**405**	**660**

5 * النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيـــــــــان	"P1"	"P2"
ر ع ص		
* 660 × 500	330000	
* 340 × 620		210800
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(298320)	(240380)
النتيجة التحليلية الإجمالية	**31680**	**29580**

النتيجة الإجمالية للمؤسسة = 31680 + 29580 = **61260**دج.

6 * النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة.

النتيجة التحليلية الصافية = 61260 + 20080 – 2180

= **20000**دج.

7 * نتيجة المحاسبة العامة

حـ/70 = 330000 + 210800 = **540800**دج.

حـ/72 = (280260 – 267300) + (231000 – 224400) = **19560**دج.

حـ/60= (125000 + 57600) + (95000 + 84600)

= **362200**دج.

حـ/61ـحـ/68 = [(26560 + 43217) + (54275 + 25008)] + [14000 + 33000] + 2180 – 20080

= **178160**دج.

نتيجة المحاسبة العامة= 20000دج.

حل التمرين الثامن:

1– إعداد جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

لنفرض أن: "x": تكلفة وحدة الإدارة و أن "y": تكلفة وحدة الصيانة.

$10x = 39000 + 2y$ ... (1)

$10y = 50000 + 1x$ ... (2)

بحل جملة المعادلتين نحصل على: x = 5000دج/وحدة ، y = 5500دج/وحدة.

	مساعدة		أساسية				عامة
	إدارة	صيانة	تموين	تفصيل	خياطة	توزيع	خدمات اجتماعية
∑التوزيع الأولي	39000	50000	37624	301646	436999	237001	97730
توزيع ثانوي – إدارة	(50000)	5000	10000	10000	15000	7500	2500
– صيانة	11000	(55000)	16500	16500	5500	5500	–
∑التوزيع الثانوي	**–**	**–**	**64124**	**328146**	**457499**	**250001**	**100230**
عدد وحدات القياس	–	–	28500	21875	7625	12500	–
تكلفة وحدة القياس	**–**	**–**	**2.25**	**15**	**60**	**20**	**–**
فروق الأقسام	**–**	**–**	**1+**	**21–**	**1+**	**1–**	**–**

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيان	(M1)	(M2)	(M3)
<u>ثمن الشراء</u>			
* 1800× 128	230 4000		
* 6500× 152		988 000	
* 4000× 88			3 52000
<u>مصاريف الشراء المباشرة</u>			
* 18000 × 2.5	450 00		
* 6500 × 2.5		162 50	
* 4000 × 2.5			1 0000
<u>مصاريف شراء غير مباشرة</u>			
* 18000 × 2.25	405 00		
* 6500 × 2.25		146 25	
* 4000 × 2.25			9 000
تكلفة الشراء	**23 89500**	**10 18875**	**3 71000**
وحدات مشتراة	180 00	650 0	4 000
تكلفة شراء الوحدة	**13 2.75**	**15 6.75**	**9 2.75**

4* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيان	"P1"	"P2"
<u>تكلفة الإنتاج المباع</u>	2450 000	17 60000
<u>مصاريف التوزيع المباشرة</u>		
* 7000 × 20	1400 00	
* 5500 × 20		11 0000
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**2590 000**	**18 70000**

* تحديد رقم الأعمال لكل منتج مباع:

ر ع ص = سعر التكلفة + هامش الربح

ر ع ص = سعر التكلفة + 0.2 سعر التكلفة

ر ع ص = 1.2 سعر التكلفة.

ر ع ص "P1" = 1.2 (2590000) = 3108000دج.

ر ع ص "P2" = 1.2 (1870000) = 2244000دج.

3* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	"P1"	"P2"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* (M1): 8750 × 132.75	116 1562.5	
* (M2): 3500 × 156.75	548 625	
* (M1): 8250 × 132.75		1095 187.5
* (M3): 1375 × 92.75		1275 31.25
مصاريف صنع مباشرة		
تفصيل: * 3500 × 28	980 00	
* 4125 × 28		1155 00
خياطة:	248 062.5	2990 6.25
مصاريف الصنع غير المباشرة		
تفصيل: * 12250 × 15	183 750	
* 9625 × 15		1443 75
خياطة: * 3500 × 60	210 000	
* 4125 × 60		2475 00
تكلفة صنع منتجات الدورة	**24 50000**	**1760 000**
عدد وحدات منتجة	700 0	5500
تكلفة إنتاج الوحدة	**35 0**	**320**

** مجموع فروق أقسام = – 20.*

*** النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.**

بيـــــــــان	"P1"	"P2"
ر ع ص	3108 000	2244 000
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(2590000)	(1870000)
النتيجة التحليلية الإجمالية	**5180 00**	**3740 00**

* النتيجة الإجمالية للمؤسسة = **892000**دج.

5* النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية (+/–) فروق الأقسام – خدمات اجتماعية – أعباء غير معتبرة.

النتيجة التحليلية الصافية = 892000 – 20 – 100230 – 1750 = **790000**دج.

6* نتيجة المحاسبة العامة:

حـ/70 = 3108000 + 2244000 = **5352000**دج.

حـ/72 = **0**.

حـ/60 = (1161562.5 + 548625) +(1095187.5 + 1275031.25) – 1

حـ/60 = **2932905.25**دج.

حـ/61ـحـ/68 = [(213500 + 277968.75) + (328125 + 457500)] + [250000] + 100230 + 21 + 1750 = **1629094.75**دج.

نتيجة المحاسبة العامة = 790000دج.

حل التمرين التاسع:

1-1 طريقة التكلفة الوسطية بعد كل دخول:

ت اريخ	بيان	مدخلات			مخرجات			رصيد		
		ك مية	ت كلفة	ق يمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة
0 /02/1	مخزون أول الشهر	7 00	2 0	1 4000	-	-	-	7 00	2 0	1 4000
0 /02/3	صادر	-	-	-	2 00	2 0	4 000	5 00	2 0	1 0000
0 /02/7	وارد	2 00	2 1.75	4 350	-	-	-	7 00	2 0.5	1 4350
1	وارد	1	2	2	-	-	-	8	2	1

تاريخ	بيان	مدخلات كمية	مدخلات تكلفة	مدخلات قيمة	مخرجات كمية	مخرجات تكلفة	مخرجات قيمة	رصيد كمية	رصيد تكلفة	رصيد قيمة
/02/0		00	4.50	450				00	1	6800
1 /02/5	صادر	-	-	-	5 00	2 1	1 0500	3 00	2 1	6 300
2 /02/0	وارد	2 00	2 3.50	4 700	-	-	-	5 00	2 2	1 1000
2 /02/5	صادر	-	-	-	2 50	2 2	5 500	2 50	2 2	5 500
2 /02/8	صادر	-	-	-	1 50	2 2	3 300	1 00	2 2	2 200
	مجموع	**1 200**	-	**2 5500**	**1 100**	-	**2 3300**	**1 00**	-	**2 200**

تحقيـــــــــق:

كميا: مخ1 + مدخلات = مخرجات + مخ2

700+ 500 = 1100 + 100 (محققة)

قيميا: 14000 + 11500 = 23300 + 2200 (محققة)

1-2 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات:

$$\text{ت.و.م} = \frac{200 \times 21.75 + 100 \times 24.50 + 200 \times 23.50}{200 + 100 + 200} = \mathbf{23}$$ **دج/وحدة.**

تاريخ	بيان	مدخلات			مخرجات			رصيد		
		كمية	تكلفة	قيمة	كمية	تكلفة	قيمة	كمية	تكلفة	قيمة
0 /02/1	مخزون أول الشهر	7 00	2 0	1 4000	-	-	-	7 00	-	1 4000
0 /02/3	صادر	-	-	-	2 00	2 3	4 600	5 00	-	9 400
0 /02/7	وارد	2 00	2 1.75	4 350	-	-	-	7 00	-	1 3750
1 /02/0	وارد	1 00	2 4.50	2 450	-	-	-	8 00	-	1 6200
1 /02/5	صادر	-	-	-	5 00	2 3	1 1500	3 00	-	4 700
2 /02/0	وارد	2 00	2 3.50	4 700	-	-	-	5 00	-	9 400
2 /02/5	صادر	-	-	-	2 50	2 3	5 750	2 50	-	3 650

ت اريخ	بيان	كمية	تكلفة	قيمة	كمية	تكلفة	قيمة	كمية	تكلفة	قيمة
2 /02/8	صادر	-	–	–	1 50	2 3	3 450	1 00	-	2 00
	مجموع	**1 200**	–	**2 5500**	**1 100**	–	**2 5300**	**1 00**	-	**2 00**

تحقيــــــــــق:

كميا: مخ1 + مدخلات = مخرجات + مخ2

700+ 500 = 1100 + 100 (محققة)

قيميا: 14000 + 11500 = 25300 + 200 (محققة)

1-3 طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع المدخلات مع مخزون أول المدة:

ت.و.م = $\frac{700\times 20 + 200 \times 21.75 + 100 \times 24.50 + 200 \times 23.50}{700 + 200 + 100 + 200}$ = **21.25دج/وحدة.**

ت اريخ	بيان	مدخلات ك مية	ت كلفة	ق يمة	مخرجات ك مية	ت كلفة	ق يمة	رصيد ك مية	ت كلفة	ق يمة
0 /02/1	مخزون أول الشهر	7 00	2 0	1 4000	–	–	-	7 00	2 1.25	1 4875
0 /02/3	صادر	-	–	–	200	2 1.25	4 250	5 00	2 1.25	1 0625
0 /02/7	وارد	2 00	2 1.75	4 350	-	–	–	7 00	2 1.25	1 4875
1 /02/0	وارد	1 00	2 4.50	2 450	-	–	–	8 00	2 1.25	1 7000
1 /02/5	صادر	-	–	–	5 00	2 1.25	1 0625	3 00	2 1.25	6 375
2 /02/0	وارد	2 00	2 3.50	4 700	-	–	–	5 00	2 1.25	1 0625
2 /02/5	صادر	-	–	–	2 50	2 1.25	5 312.5	2 50	2 1.25	5 312.5
2 /02/8	صادر	-	–	–	1 50	2 1.25	3 187.5	1 00	2 1.25	2 125
	مجموع	**1 200**	–	**2 5500**	**1 100**	–	**2 3375**	**1 00**	-	**2 125**

تحقيــــــــــق:

كميا: مخ1 + مدخلات = مخرجات + مخ2

700+ 500 = 1100 + 100 (محققة)

قيميا: 14000 + 11500 = 23375 + 2125 (محققة)

2- طرق نفاذ المخزونات:

2-1 طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO):

ت اريخ	بيان	مدخلات			مخرجات			رصيد		
		ك مية	ت كلفة	ق يمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة
0 /02/1	مخزون أول الشهر	7 00	2 0	1 4000	–	–	–	7 00	2 0	1 4000
0 /02/3	صادر	–	–	–	2 00	2 0	4 000	5 00	2 0	1 0000
0 /02/7	وارد	2 00	2 1.75	4 350	–	–	–	2 00	2 1.75	4 350
1 /02/0	وارد	1 00	2 4.50	2 450	–	–	–	1 00	2 4.50	2 450
1 /02/5	صادر	–	–	–	5 00	2 0	1 0000	2 00 1 00	2 1.75 2 4.50	4 350 2 450
2 /02/0	وارد	2 00	2 3.50	4 700	–	–	–	2 00	2 3.50	4 700
2 /02/5	صادر	–	–	–	2 00 5 0	2 1.75 2 4.50	4 350 1 225	5 0 2 00	2 4.50 2 3.50	1 225 4 700
2 /02/8	صادر	–	–	–	5 0 1 00	2 4.50 2 3.50	1 225 2 350	1 00	2 3.50	2 350
–	**مجموع**	**1 200**	–	**2 5500**	**1 100**	–	**2 3150**	**1 00**	–	**2 350**

تحقيــــــــــق:

كميا: مخ1 + مدخلات = مخرجات + مخ2

700+ 500 = 1100 + 100 (محققة)

قيميا: 14000 + 11500 = 23150 + 2350 (محققة)

2-2 LIFO: طريقة الوارد أخيرا صادر أولا ( )

ت اريخ	بيان	مدخلات			مخرجات			رصيد		
		ك مية	ت كلفة	ق يمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة	ك مية	ت كلفة	ق يمة
0 /02/1	مخزون أول الشهر	7 00	2 0	1 4000	-	-	-	7 00	2 0	1 4000
0 /02/3	صادر	-	-	-	2 00	2 0	4 000	5 00	2 0	1 0000
0 /02/7	وارد	2 00	2 1.75	4 350	-	-	-	2 00	2 1.75	4 350
1 /02/0	وارد	1 00	2 4.50	2 450	-	-	-	1 00	2 4.50	2 450
1 /02/5	صادر	-	-	-	1 00 2 00 2 00	2 4.50 2 1.75 2 0	2 450 4 350 4 000	3 00	2 0	6 000
2 /02/0	وارد	2 00	2 3.50	4 700	-	-	-	2 00	2 3.50	4 700
2 /02/5	صادر	-	-	-	2 00 5 0	2 3.50 2 0	4 700 1 000	2 50	2 0	5 000
2 /02/8	صادر	-	-	-	1 50	2 0	3 000	1 00	2 0	2 000
-	**مجموع**	**1 200**	-	**2 5500**	**1 100**	-	**2 3500**	**1 00**	-	**2 000**

تحقيـــــــــــق:

كميا: مخ1 + مدخلات = مخرجات + مخ2

700+ 500 = 1100 + 100 (محققة)

قيميا: 14000 + 11500 = 23500 + 2000 (محققة).

حل التمرين العاشر:

1- كمية الاستخدامات من المادة الأولية و الكمية المباعة من المنتجات:

أ– كمية استخدامات المادة الأولية:

مخ1 + مشتريات الدورة = استخدامات الدورة + مخ2

استخدامات الدورة = مخ1 + مشتريات الدورة– مخ2

الحديد: استخدامات الدورة = 2500 + 5000 – 3200

= 4300كغ.

الألمنيوم: استخدامات الدورة = 1500 + 7000 – 1800

= 6700كغ.

ب– عدد الوحدات المباعة من كل منتج:

مخ1 + الكمية المنتجة = الكمية المباعة + مخ2

الكمية المباعة = مخ1 + الكمية المنتجة – مخ2

"P1": الكمية المباعة = 1200 + 8600 – 500

= 9300وحدة.

"P2": الكمية المباعة = 275 + 11725 – 1700

= 10300وحدة.

جـــ– الاستعمالات النوعية من المادة الأولية في كل منتج:

استعمالات الحديد: 4300كغ.

استعمالات الحديد في "P1" = 4300 × 0.6 = 2580كغ.

استعمالات الحديد في "P2" = 4300 × 0.4= 1720كغ.

استعمالات الألمنيوم: 6700كغ.

استعمالات الألمنيوم في "P1" = 6700 × 0.3 = 2010كغ.

استعمالات الألمنيوم في "P2" = 6700 × 0.7 = 4690كغ.

2– جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	تموين	تحضير	قولبة	إنهاء	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	3600	79750	50812 .5	28455 0	58800
وحدات قياس	12	11000	20325	20325	19600
تكلفة وحدة القياس	**300**	**7.25**	**2.5**	**14**	**3**
فروق الأقسام	–	–	–	–	5–

3* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــان	حديد (M1)	ألمنيوم (M2)
ثمن الشراء		
* 5000 × 7.2	36000	
* 7000		74900
مصاريف الشراء غير المباشرة		
* 5 × 300	1500	
* 7 × 300		2100
تكلفة الشراء	**37500**	**77000**
مخزون أول المدة	**22500**	**8000**
مجموع القيم	**60000**	**85000**
مجموع الكميات	**7500**	**8500**
التكلفة الوسطية المرجحة	**8**	**10**

4* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	"P1"	"P2"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* حديد: 2580 × 8	20640	
* ألمنيوم: 2010 × 10	20100	
*حديد: 1720 × 8		13760

* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	"P1"	"P2"
تكلفة الإنتاج المباع		
* 9300 × 27	251100	
* 10300 × 28		288400
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 9300 × 3	27900	
* 10300 × 3		30900
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**279000**	**319300**

* **تحديد رقم الأعمال الصافي:**

ر ع ص = سعر التكلفة + هامش الربح

ر ع ص = سعر التكلفة + 0.3 تكلفة الإنتاج المباع

ر ع ص "P1" = 279000 + 0.3 (251100) = 354330

ر ع ص "P2" = 319300 + 0.3 (288400) = 405820

* **النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.**

بيـــــان	"P1"	"P2"
ر ع ص	354330	405820
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(279000)	(319300)
النتيجة التحليلية الإجمالية	**75330**	**86520**

* **النتيجة التحليلية الإجمالية** = 75330 + 86520

= **161850**دج.

البيان		
*ألمنيوم: 4690 × 10		46 900
مصاريف صنع مباشرة		
* 55 × 300	165 00	
* 55 × 400		22 000
مصاريف صنع غير مباشرة		
تحضير * 4590 × 7.25	332 77.5	
* 6410 × 7.25		46 472.5
قولبة * 8600 × 2.5	215 00	
* 11725 × 2.5		29 312.5
إنهاء * 8600 × 14	120 400	
* 11725 × 14		16 4150
تكلفة الإنتاج	**232 417.5**	**32 2595**
مخزون أول المدة	**321 82.5**	**13 405**
مجموع القيم	**264 600**	**33 6000**
مجموع الكميات	**980 0**	**12 000**
التكلفة الوسطية المرجحة	**27**	**28**

5* **النتيجة التحليلية الصافية** = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = 161850 – 2200 + 355 –5

= **160000**دج.

6* **نتيجة المحاسبة العامة:**

حـ/70 = 354330 + 405820 = **760150**دج.

حـ/72 = (232417.5 – 251100) + (322595 – 288400) = **15512.5**دج.

حـ/60 = (20640 + 20100) + (13760 + 46900) = **101400**دج.

حـ/61 ـــحـــ/68 = [38500 + (79750 + 50812.5 + 284550]+ 58800 + 2200 – 355 + 5 = **514262.5**دج.

نتيجة المحاسبة العامة = 160000دج.

حل التمرين الحادي عشر:

1– إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	مساعدة	أساسية

	محاسبة	إدارة	تموين	تحضير	تعبئة	ترقيد	توزيع
∑التوزيع الأولي	65000	37000	5600	3025	9750	3675	2200
توزيع ثانوي - محاسبة	(65000)	13000	9750	3250	13000	-	26000
- إدارة	-	(50000)	10000	15000	5000	5000	15000
∑التوزيع الثانوي	**-**	**-**	**25350**	**21275**	**27750**	**8675**	**43200**
عدد وحدات القياس	-	-	1950	2300	1850	-	36
تكلفة وحدة القياس	**-**	**-**	**13**	**9.25**	**15**	**-**	**1200**

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــــــــان	لحو م حمراء	لح وم بيضاء
ثمن الشراء		
* 900 × 315	28 3500	
* 1050 × 143		1 50150
مصاريف الشراء غير المباشرة		
* 900 × 13	11 700	
* 1050 × 13		1 3650
تكلفة الشراء	**29 5200**	**1 63800**
مخزون أول المدة	**19 2300**	**4 5450**
مجموع القيم	**48 7500**	**2 09250**
مجموع الكميات	**15 00**	**1 350**
التكلفة الوسطية المرجحة	**32 5**	**1 55**

4* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــــان	كا شير عادي	ك اشير مرقد
تكلفة الإنتاج المباع		
العادي: * 1000 × 460.6	4 60600	
* 150 × 458.3	6 8745	
المرقد: 650 × 755.8		4 91270
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 23 × 1200	2 7600	
* 13 × 1200		1 5600
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**5 56945**	**5 06870**

3* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	كاشير عادي	كاشير مرقد
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* 1200 × 155	186000	
* 1100 × 325		357500
* لوازم	126000	187000
مصاريف صنع مباشرة		
* 2450 × 50	122500	
* 1358 × 50		67900
مصاريف صنع غير مباشرة		
تحضير:* 1200 × 9.25	11100	
* 1100 × 9.25		10175
تعبئة: * 1000 × 15	15000	
* 850 × 15		12750
ترقيد:	-	8675
تكلفة صنع منتجات الدورة	**460600**	**644000**
عدد وحدات منتجة	**1000**	**850**
تكلفة إنتاج الوحدة	**460.6**	**-**

*** النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.**

بيـــــــــان	كاشير عادي	كاشير مرقد
ر ع ص		
* 1150 × 520	598000	
* 650 × 800		520000
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(556945)	(506870)
النتيجة التحليلية الإجمالية	41055	13130

* **النتيجة التحليلية الإجمالية** = 41055 + 13130
= **54185**.

* **فروق الجرد:**

فرق الجرد = (مخ2 حقيقي – كمية مخ2 محاسبي) × ت . و .م

لحوم حمراء = (398 – 400) × 325 = –650دج.

لحوم بيضاء = (151 – 150) × 155 = +155دج.

لـــــــوازم = (2870 – 2873) = –3دج.

كاشير عادي = 0.

كاشير مرقد = 0.

مجموع فروق الجرد = –498دج.

5* النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية – خسارة استثنائية + عمولة (+/–) فروق الجرد.

النتيجة التحليلية الصافية = 54185 – 1150 + 1050 – 537 + 950 - 498 = **54000**دج.

6* نتيجة المحاسبة العامة:

حـــ/70 = 598000 + 520000 = **1118000**دج.

حـــ/72 = (460600 – 529345) + (644000 – 491270) = **83985**دج.

حـــ/60 = (186000 + 357500) + (126000 + 187000) + 498 = **856998**دج.

حـــ/61 ـــحـــ/68 = (190400 + 21275 + 27750 + 8675 + 43200) + 1150 – 1050 + 537 – 950
= **290987**دج.

قيمة مخزون أول المدة	1 97069	66 5104
عدد الوحدات المخزنة	4 30	88 0
تكلفة إنتاج الوحدة المخزنة	4 58.3	75 5.8

نتيجة المحاسبة العامة = 54000دج.

حل التمرين الثاني عشر:

1- إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	تموين	تحضير	تركي	تخزين	توزي

			ب		ع
مجموع التوزيع الثانوي	1200 0	6880 0	552 00	910 0	108 000
عدد وحدات القياس	1000	1600	230 0	7	135 0
تكلفة وحدة القياس	**12**	**43**	**24**	**13 00**	**80**

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــــــان	قما ش	ح ديد
ثمن الشراء		
* 800 × 530	4 24000	
* 200 × 80		1 6000
مصاريف الشراء غير المباشرة		
* 800 × 12	9 600	
* 200 × 12		2 400
تكلفة الشراء	**4 33600**	**1 8400**
مخزون أول المدة	**6 66400**	**4 4600**
مجموع القيم	**1 100000**	**6 3000**
مجموع الكميات	**2 000**	**7 00**
التكلفة الوسطية المرجحة	**5 50**	**9 0**

3* تكلفة إنتاج الطلبيتين = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

الطلـــــــــبية	**51**	**52**

4* سعر تكلفة الطلبيات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	**5 1**	**5 2**
تكلفة الإنتاج الطلبيات المباعة	1 82540	2 93530
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 210 × 80	1 6800	
* 330 × 80		2 6400
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**1 99340**	**3 19930**

5* النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيـــــــــان	**5 1**	**5 2**
ر ع ص	2 10000	3 30000
سعر تكلفة الطلبيات المباعة	(199340)	(319930)
النتيجة التحليلية الإجمالية	**1 0660**	**1 0070**

* النتيجة الإجمالية للطلبيتين= 10660 + 10070 = **20730**دج.

6* النتيجة التحليلية الصافية للمؤسسة = النتيجة الإجمالية للمؤسسة – أعبا غير معتبرة + عناصر إضافية.

تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* 550 × 250	13 7500	
* 70 × 90	63 00	
* 400 × 550		22 0000
* 130 × 90		11 700
مصاريف صنع مباشرة		
* 320 × 50	16 000	
* 510 × 50		25 500
مصاريف صنع غير مباشرة		
تحضير:* 320 × 43	13 760	
* 530 × 43		22 790
تركيب:* 320 × 24	76 80	
* 510 × 24		12 240
تخزين:	13 00	13 00
تكلفة إنتاج الطلبيات	**18 2540**	**29 3530**

النتيجة التحليلية الصافية = (60520 + 20730) -1070+ 820 = 81000دج.

حل التمرين الثالث عشر:

*** جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:**

	تموين	تحضير	قولبة	تعليب	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	2061.4	1500 40	671 00	202 150	106 500
عدد وحدات القياس	824.56	–	–	404 30	355 00

تكلفة وحدة القياس	2.5	–	–	5	3

1* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــــــان	(M1)	(M2)
<u>ثمن الشراء</u>	51 462	3 0994
<u>مصاريف الشراء غير المباشرة</u>		
* 2.5 × 514.62	12 86.55	
* 2.5 × 309.94		7 74.85
تكلفة الشراء	**52 748.55**	**3 1768.85**
مخزون أول المدة	**27 576.45**	**1 6453.15**
مجموع القيم	**80 325**	**4 8222**
مجموع الكميات	**35 70**	**2 679**
التكلفة الوسطية المرجحة	**22 .5**	**1 8**

4* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	"P1"	"P2"
<u>تكلفة الإنتاج المباع</u>		
* 25 × 15500	38 7500	
* 27 × 20000		54 0000
<u>مصاريف التوزيع المباشرة</u>		40 000
<u>مصاريف التوزيع غير المباشرة</u>		
* 3 × 15500	46 500	
* 3 × 20000		60 000
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**43 4000**	**64 0000**

2* تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــان	"S"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة	
* 22.5 × 2320	52200
* 18 × 1480	26640
مصاريف صنع مباشرة	
* 55 × 648	35640
مصاريف صنع غير مباشرة	
* تحضير:	150040
* قولبة:	67100
تكلفة صنع منتجات الدورة	**331620**
مخزون أول المدة	**184280**
مجموع القيم	**515900**
مجموع الكميات	**33500**
التكلفة الوسطية المرجحة	**15.4**

*** النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.**

بيـــــــان	"P1"	"P2"
ر ع ص		
* 30 × 15500	465000	
* 30 × 20000		600000
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(434000)	(640000)
النتيجة التحليلية الإجمالية	31000	– 40000

* النتيجة التحليلية الإجمالية = 31000 + (– 40000)

= **– 9000دج.**

*** حســــــــاب فروق الجرد:**

أ– حساب مخزون أخر المدة المحاسبي:

مخ2 = مخ1 + مدخلات – مخرجات.

(M1): مخ2 = 3570 – 2320 = 1250كغ.

(M2): مخ2 = 2679 – 1480 = 1199كغ.

علب فارغة "P1": مخ2 = 14400 – 13880 = 520وحدة.

علب فارغة "P2": مخ2 = 19900 – 17700 = 2200وحدة.

منتج "S": مخ2 = 33500 – 31580 = 1920وحدة.

منتج "P1": مخ2 = 17900 – 15500 = 2400وحدة.

منتج "P2": مخ2= 21700 – 20000 = 1700وحدة.

ب– تعيين فروق الجرد:

فرق الجرد = (مخ2 حقيقي – مخ2 محاسبي) × ت.و.م

مادة أولية (M2): فرق الجرد = (1200 – 1199)× 18 = +18دج.

علب "P1": فرق الجرد = (518 – 520)× 2.1 = -4.2دج.

3* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة الإستهلاكات+ مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	" "P1	" "P2
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* "S": 13880× 15.4	2 13752	
* علب P1:13880× 2.1	2 9148	
* "S":17700× 15.4		2 72580
* علب P2:17700× 3.25		5 7525
مصاريف صنع مباشرة		
* 432 × 55	2 3760	
* 216 × 55		1 1880
مصاريف صنع غير مباشرة		
التعليب * 13880 × 5	6 9400	
* 26550 × 5		1 32750
تكلفة صنع منتجات الدورة	**3 36060**	**4 74735**
مخزون أول المدة	**1 11440**	**1 11165**
مجموع القيم	**4 47500**	**5 85900**
مجموع الكميات	**1 7900**	**2 1700**
التكلفة الوسطية المرجحة	**2 5**	**2 7**

علب"P2": فرق الجرد = (2195 – 2200)× 3.25 = -16.25.

منتج "S": فرق الجرد = (1918 – 1920)× 15.4= -30.8دج.

منتج "P2": فرق الجرد = (1703 – 1700)× 27 = +81دج.

*** مجموع فروق الجرد = + 47.75دج.**

5* النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية (+/-) فروق الجرد.

* النتيجة التحليلية الصافية = – 9000 – 1150 +102.25 + 47.75 = **– 10000دج.**

6* نتيجة المحاسبة العامة:

حـــ/70= 600000 + 465000 = **1065000دج.**

حـــ/72= (331620 – 486332) + (336060 – 387500) + (474735 – 540000) + 50.2

= **– 271366.8دج.**

حـــ/60 = 52200 + 26640 +29148 + 57525 +2.45 = **165515.45دج.**

حـــ/61ـــحـــ/68 = [(71280 + 150040 + 67100 + 202150) + (106500 + 40000)] + 1150 – 102.25

= **638117.75دج.**

نتيجة المحاسبة العامة = – 10000دج.

حل التمرين الرابع عشر:

1– الكمية المنتجة من "P1" و "P2":

لنرمز إلى الكمية المنتجة من هيكل الحنفية بـــ"S_1" و قفل الحنفية بـــ"S_2".

استهلاكات النحـــاس: $2730 = S_1 \times 0.3 + S_2 \times 0.1$...(1)

استهلاكات البلاستيك: $2210 = S_1 \times 0.1 + S_2 \times 0.2$ ...(2)

بحل المعادلتين نحصل على: $S_1 = 6500$وحدة، $S_2 = 7800$وحدة.

*** جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:**

	تموين	تحضير	قولبة	تركيب	إتمام	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	89080	83980	32175	35270	17880	40500
عدد وحدات القياس	10480	4940	14300	–	–	–
تكلفة وحدة القياس	8.5	17	2.25	–	–	–

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــــــان	(M1)	(M2)	لوازم
ثمـــــــن الشراء			
* 213 × 2430	517590		
* 37 × 2750		101750	
* 3.3 × 5300			17490
مصاريف الشراء المباشرة	25879.5	5087.5	874.5
مصاريف الشراء غير المباشرة			
* 8.5 × 2430	20655		
* 8.5 × 2750		23375	
* 8.5 × 5300			4

*** سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)**

بيـــــــــان	"P"
تكلفة الإنتاج المباع * 150 × 8550	1282500
مصاريف التوزيع المباشرة	45000
مصاريف التوزيع غير المباشرة	40500
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**1368000**

5* النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيـــــــــان	"P"
ر ع ص * 175 × 8550	14

			5050
تكلفة الشراء	5 64124.5	1 30212.5	6 3414.5
مخزون أول المدة	1 34875.5	–	3 3785.5
مجموع القيم	6 99000	1 30212.5	9 7200
مجموع الكميات	3 000	2 750	8 100
ت.و.م	2 33	4 7.35	1 2

3* تكلفة صنع المنتجات نصف المصنعة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيــــــــــان	"S1"	"S2"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة		
* حديد: 1950 × 233	454 350	
* نحاس: 650 × 47.35	307 77.5	
* حديد: 780 × 233		181 740
* نحاس: 1560 × 47.35		738 66
مصاريف صنع مباشرة		
* 195 × 29	565 5	
* 234 × 29		678 6
مصاريف صنع غير مباشرة		
تحضير: * 2600 × 17	442 00	
* 2340 × 17		397 80
قولبة: * 6500 × 2.25	146 25	
* 7800 ×		175

	96250
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(1368000)
النتيجة التحليلية الإجمالية	**12 8250**

* **النتيجة التحليلية الصافية** = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = 128250 – 3250 + 3000 = **128000**دج.

2.25		50
تكلفة صنع منتجات الدورة	**549 607.5**	**319 722**
مخزون أول المدة	**435 82.5**	**286 93**
مجموع القيم	**593 190**	**348 415**
مجموع الكميات	**702 0**	**850 0**
ت.و.م	**84.5**	**40.9 9**

4* تكلفة إنتاج المنتج التام "p" = تكلفة الاستعمالات + مصاريف الصنع (المباشرة و غير المباشرة).

بيـــــــان	"P"
إنتاج جاري لأول المدة	1420
تكلفة الإستهلاكات	
* "S1": 7000 × 84.5	591500
* "S2": 8500 × 40.99	348415
* لوازم: 8000 × 12	96000
مصاريف صنع مباشرة	12515
مصاريف صنع غير مباشرة	
* تركيب:	35270
* إتمام:	17880
إنتاج جاري لأخر المدة	(65500)
تكلفة إنتاج الدورة	**1037500**
مخزون أول المدة	**362000**
مجموع القيم	**1399500**
مجموع الكميات	**9330**
ت.و.م	**150**

6* نتيجة المحاسبة العامة:

حـ/70 = **1496250**دج.

حـ/72 = (591500 – 549607.5) + (348415 – 319722) + (1282500 – 1037500) + (1420 – 65500)

= **– 251505.5**دج.

حـ/60 = (30777.5 + 454350) + (73866 + 18174) + 96000

= **836733.5**دج.

حـ/61حـ/68 = (45000 + 24956) + (40500 + 17880 + 35270 + 32175 + 83980) + 3000 – 3250

= **280011**دج.

نتيجة المحاسبة العامة = 128000دج.

التمرين الخامس عشر:

1– وزن السردين و التونة المحضران(بعد خروجهما من ورشة التحضير):

أ– السمك:

السمك المحضر S_1: 2060كغ × 0.9 = 1854كغ.

فضلات السمك: 2060كغ × 0.1 = 206كغ.

ب- **التونة:**

التونة المحضرة S_2: 2840كغ × 0.85 = 2414كغ.

فضلات التونة: 2840كغ × 0.15 = 426كغ.

2- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	تموين	**تحضير**	**طهي**	**تعليب**	**توزيع**	**خدمات اجتماعية**
مجموع التوزيع الثانوي	11500	34300	21340	30900	10600	11000
وحدات القياس	4600	4900	4268	20600	212	-
تكلفة وحدة القياس	**2.5**	**7**	**5**	**1.5**	**50**	**-**

3* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة).

بيان	سمك(M1)	حوت(M2)
<u>ثمن الشراء</u>		
* 2000 × 32	6 4000	
* 2600 × 97		2 52200
<u>مصاريف الشراء غير المباشرة</u>		
* 2000 × 2.5	5 000	
* 2600 × 2.5		6 500
تكلفة الشراء	**6 9000**	**2 58700**
مخزون أول المدة	**1 0100**	**8 4300**
مجموع القيم	**7 9100**	**3 43000**
مجموع الكميات	**2 260**	**3 430**
التكلفة الوسطية المرجحة	**3 5**	**1 00**

4* تكلفة صنع المنتجات نصف مصنعة = تكلفة مواد و لــــــوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيان	S1	S2
<u>تكلفة مواد و لوازم مستهلكة</u>		
* سمك(M1): 2060 × 35	7 2100	
* حوت(M2): 2840 × 100		28 4000
<u>مصاريف صنع مباشرة</u>		

6* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيان	P1	P2
<u>تكلفة الإنتاج المباع</u>		
* 95 × 1900	18 0500	
* 117 × 3600		42 1200
<u>مصاريف التوزيع غير المباشرة</u>		
* 95 × 50	47 50	
* 117 × 50		58 50
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**18 5250**	**42 7050**

* النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيان	P1	P2
<u>ر ع ص</u>		
* 95 × 2500	237 500	
* 117 × 4000		468 000
<u>سعر تكلفة المنتجات المباعة</u>	(185250)	(427050)

* 40 × 230	9 200	
* 40 × 370		14 800
مصاريف صنع غير مباشرة		
تحضير:* 7 × 2060	1 4420	
* 7 × 2840		19 880
طهي:* 5 × 1854	9 270	
* 5 × 2414		12 070
* مصاريف التخلص من الفضلات		85 0
تكلفة صنع منتجات الدورة	**1 04990**	**33 1600**
مخزون أول المدة	**1 5052**	**38 300**
مجموع القيم	**1 20042**	**36 9900**
مجموع الكميات	**2 106**	**27 00**
التكلفة الوسطية المرجحة	**5 7**	**13 7**

5* تكلفة صنع المنتجات المصنعة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	P1" "	P2" "
*** إنتاج جاري لأول المدة**	22 67	
*** تكلفة الإستهلاكات**		
* "S1": 57 × 1738	99 066	
* علب: 5 × 8900	44 500	
* كارتون: 89 × 2.3	20 4.7	

النتيجة التحليلية الإجمالية	**522 50**	**409 50**

* **النتيجة التحليلية الإجمالية** = 52250 + 40950
= **93200**دج.

7* **النتيجة التحليلية الصافية** = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء القسم العام + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة.

النتيجة التحليلية الصافية = 93200 – 11000 + 1300 – 2500 = **81000**دج.

8* نتيجة المحاسبة العامة:

حـ/70 = 237500 + 468000 = **705500**دج.

حـ/72 = (104990 – 99066) + (331600 – 335650) + (0 – 2267) + (2769.8 – 0) + (169100 – 180500) + (421200 – 421200)
= **– 9023.2**دج.

حـ/60= (72100 + 284000) + (103000 + 473.8) = **459573.8**دج.

حـ/61–حـ/68 = 45713 + 108140 + 2500 – 1300 + 850 = **155903**دج.

نتيجة المحاسبة العامة = 81000دج.

* "S2": 1560 × 47.35		33 5650
* علب:11700 × 5		58 500
* كارتون: 117 × 2.3		26 9.1
مصاريف صنع مباشرة	97 12.3	12 000.7
مصاريف صنع غير مباشرة		
تعليب: * 8900 ×1.5	13 350	
* 11700 × 1.5		17 550
* **إنتاج جاري لأخر المدة**		(2769.8)
تكلفة صنع منتجات الدورة	**16 9100**	**42 1200**
مخزون أول المدة	**11 400**	**–**
مجموع القيم	**18 0500**	**42 1200**
مجموع الكميات (كارتونات)	**95**	**11 7**
ت.و.م	**19 00**	**36 00**

حل التمرين السادس عشر:

1– إتمام جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	تموين	**تفصيل**	**إتمام**	**توزيع**
مجموع التوزيع الثانوي	1687 2	9880 0	1026 00	5017 5
وحدات القياس	1406	1300	1900	1672 5
تكلفة وحدة القياس	**12**	**76**	**54**	**3**

2– كمية الاستعمالات من المواد الأولية:

الاستعمالات = مخ1 + مشتريات – مخ2

* استعمالات (القماش الحريري M1) = 225 + 700 – 175 = 750 متر.

* استعمالات (القماش القطني M2) = 790 + 500 – 240 = 1050 متر.

3– عدد الأقمصة المنتجة:

*الأقمصة الحريرية P1 : 1 قميص حريري ـــــ 1.25 متر (قماش حريري)

س قميص حريري ـــــ 750 متر (قماش حريري)

عدد الأقمصة الحريرية المنتجة = 600 قميص.

* الأقمصة القطنية P2 : 1 قميص قطني ـــــ 1.5 متر (قماش قطني)

س قميص قطني ـــــ 1050 متر (قماش قطني)

استنتاج الاستهلاكات النوعية من المادة الأولية و اللوازم:

- لإنتاج 600 قميص حريري P1 يستلزم: 750 متر قماش حريري M1، 300 متر بوليستير M3، 2400 زر.
- لإنتاج 700 قميص قطني P2 يستلزم: 1050 متر قماش قطني M2، 175 متر بوليستير M3، 3500 زر.

4– تكلفة إنتاج ربطات العنق:

أ– عدد ربطات العنق:

كمية الفضلات = 750 متر × 0.05 = 37.5 متر.

عدد ربطات العنق: 1 ربطة عنق................ 0.25 متر (فضلات الحرير)

x ربطة عنق .... 37.5 متر (فضلات الحرير)

عدد ربطات العنق = 150 وحدة.

* تكلفة الفضلات = [0.05 × 750] × 300 – 0.2 × 11250

= 9000 دج.

* تكلفة الإنتاج الثانوي المعالج = 9000 + 1400

= **10400 دج.**

*** تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)**

بيـــــا ن	قما ش حريري	ق ماش قطني	بو ليستير
ثمـــــن الشراء			
* 700 × 1090	76 3000		
* 500 × 215		1 07500	

5* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــ ان	قمي ص حريري	قم يص قطني	ر بطات عنق
تكلفة الإنتاج المباع			
* 500 × 1997	99 8500		
* 500 × 760		3 80000	
* 150			1

* 120 × 206			2 4720
مصاريف الشراء المباشرة	51 100	3 6500	1 5038
مصاريف الشراء غير المباشرة			
* 12 × 700	84 00		
* 12 × 500		6 000	
* 12 × 206			2 472
تكلفة الشراء	**82 2500**	**1 50000**	**4 2230**
مخزون أول المدة	**30 6000**	**2 49900**	**8 5895**
مجموع القيم	**11 28500**	**3 99900**	**1 28125**
مجموع الكميات	**92 5**	**1 290**	**6 25**
ت.و.م	**12 20**	**3 10**	**2 05**

4* تكلفة صنع منتجات الدورة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــان	**أقم صة حريرية**	**أق مصة قطنية**
تكلفة الإستهلاكات		
قماش:* 750 M1 × 1220	91 5000	
* 310 × 1050M2		3 25500
بوليستير* 300 M3 × 205	61 500	
* 175 M3 × 205		3 5875
لوازم:* 2400 × 1.25	30 00	
* 3500 ×		4

....			0400
مصاريف التوزيع غير المباشرة			
* 3 × 12500	37 500		
* 3 × 4000		1 2000	
* 3 × 225			6 75
سعـــر التكلفة	**10 36000**	**3 92000**	**1 1075**

*** النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.**

بيـــان	**قمي ص حريري**	**قمي ص قطني**	**ر بطات عنق**
تكلفة الإنتاج المباع	125 0000	40 0000	2 2500
مصاريف التوزيع غير المباشرة	(1036000)	(392000)	(11075)
النتيجة الإجمالية	**214 000**	**80 00**	**1 1425**

*** النتيجة التحليلية الإجمالية =** 214000 + 8000 + 11425

= 233425دج.

6* النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية.

النتيجة التحليلية الصافية = 233425 – 575 + 7150

1.25		375	
مصاريف صنع مباشرة			
ورشة1:* 1100 × 92	10 1200		
* 700 × 92		6 4400	
ورشة2:* 500 × 35	17 500		
* 300 × 35		1 0500	
مصاريف صنع غير مباشرة			
ورشة1: * 600 × 76	45 600		
* 700 × 76		5 3200	
ورشة2:* 1200 × 54	64 800		
* 700 × 54		3 7800	
* مصاريف التخلص من الفضلات		3 50	
* تكلفة الإنتاج الثانوي المعالج (ربطات العنق)	(10400)		ر **بطات العنق**
تكلفة إنتاج الدورة	**11 98200**	**5 32000**	**1 0400**
عدد الوحدات المنتجة	**60 0**	**7 00**	**1 50**
تكلفة إنتاج الوحدة	**19 97**	**7 60**	.. ...

= **240000**دج.

7* **نتيجة المحاسبة العامة:**

حـ/70 = **1672500**دج.

حـ/72 = (1198200 – 998500) + (532000 – 380000)

+ (10400 – 10400) = **351700**دج.

حـ/60 = 1345250 + 750 = **1346000**دج.

حـ/61 ــــ حـ/68 = 165600 + 28000 + 251575 + 575 –

7150+ 350 – 750 = **438200**دج.

نتيجة المحاسبة العامة = 240000دج.

حل التمرين السابع عشر:

1– تكلفة الإنتاج الجاري لأول المدة:

(M1): (150و × 100%) × 60دج/كغ = 9000دج.

(M2): (150و × 90%) × 40دج/كغ = 5400دج.

لوازم: (150و × 50%) × 12دج/و = 900دج.

مصاريف مباشرة: (150و × 40%) × 30دج/ساعة = 1800دج.

مصاريف غير مباشرة: (150و × 20%) × 18دج/ساعة = 540دج.

مجموع تكلفة الإنتاج الجاري لأول المدة = **17640دج**.

2– كمية الإنتاج المكافئ لكل عنصر تكلفة:

كمية الإنتاج المكافئ = إنتاج جاري لأخر الفترة + إنتاج تام – إنتاج جاري لأول الفترة (محولة بدلالة مكوناتها).

(M1): (200 × 60%) + (750 × 100%) – (150 × 100%) = 720كغ.

(M2): (200 × 50%) + (750 × 100%) – (150 × 90%) = 715كغ.

لوازم: (200 × 30%) + (750 × 100%) – (150 × 50%) = 735وحدة.

مصاريف مباشرة: (200 × 10%) + (750 × 100%) – (150 × 40%) = 710ساعة.

مصاريف غير مباشرة: (200 × 0%) + (750 × 100%) – (150 × 20%) = 720ساعة.

3– تكلفة وحدة كل عنصر تكلفة:

(M1): 41760دج / 720كغ = 58دج/كغ.

(M2): 30030دج / 715كغ = 42دج/كغ.

لوازم: 7350دج / 735وحدة = 10دج/وحدة.

مصاريف مباشرة: 20590دج / 710ساعة = 29دج/ساعة.

مصاريف غير مباشرة: 14400دج / 720ساعة = 20دج/ساعة.

4– تكلفة الإنتاج الجاري لآخر المدة:

(M1): (200و × 60%) × 58دج/كغ = 6960دج.

(M2): (200و × 50%) × 42دج/كغ = 4200دج.

لوازم: (200و × 30%) × 10دج/و = 600دج.

مصاريف مباشرة: (200و × 10%) × 29دج/ساعة = 580دج.

مصاريف غير مباشرة: (200و × 0%) × 20دج/ساعة = 0دج.

مجموع تكلفة الإنتاج الجاري لأخر المدة = **12340دج**.

5- تكلفة الإنتاج التام:

تكلفة الإنتاج التام = تكلفة الإنتاج الجاري لأول المدة + مجموع أعباء الدورة – تكلفة الإنتاج الجاري لأخر المدة.

= 17640 + 114130 - 12340

= 119430دج.

حل التمرين الثامن عشر:

I- بواسطة طريقة التكلفة الحقيـــــــــــــقية:

1- جدول الأعباء غير مباشرة:

	تحضير	**تقطيع**	**إتمام**	**توزيع**
مجموع التوزيع الثانوي	11600	19000	22500	39000
وحدات القياس	-	3800	15000	13000
تكلفة وحدة القياس	**-**	**5**	**1.5**	**3**

* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــــان	(M1)	(M2)
ثمن الشراء * 14000 × 4.5 * 2600 × 12.5 **مصاريف الشراء المباشرة** * 14000 × 1.25 * 2600 × 1.25	63000 17500	32500 3250
تكلفة الشراء	**80500**	**35750**
مخزون أول المدة	**12300**	**1333.75**
مجموع القيم	**92800**	**37083.75**
مجموع الكميات	**16000**	**2697**
التكلفة الوسطية المرجحة	**5.8**	**13.75**

* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة الإستهلاكات+ مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــان	"P1"	"P2"
* **إنتاج جاري لأول المدة**	500	300
* **تكلفة الإستهلاكات** * "S": 2200 × 27.25 * لـــــــــوازم * "S": 1600 × 27.25 * لـــــــــوازم	 59950 3500	 43600 1700
مصاريف صنع مباشرة * 220 × 40 * 160 × 40	 8800	 6400
مصاريف صنع غير مباشرة تقطيع: * 2200 ×5 * 1600 × 5 إتمام: * 11000 × 1.5 * 4000 × 1.5	 11000 16500	 8000 6000
* **إنتاج جاري لأخر المدة**	(1250)	
تكلفة إنتاج الدورة	**99000**	**66000**
الكمية المنتجة	**11000**	**4000**
تكلفة إنتاج الوحدة	**9**	**16.5**

* تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــان	"S"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة	
*(ح): 5.8 × 8500	4 9300
*(ك): 13.75 × 1700	2 3375
مصاريف صنع مباشرة	8 725
مصاريف صنع غير مباشرة	
* تحضير:	1 1600
تكلفة صنع منتجات الدورة	**9 3000**
مخزون أول المدة	**2 1450**
مجموع القيم	**1 14450**
مجموع الكميات	**4 200**
التكلفة الوسطية المرجحة	**2 7.25**

* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــان	"P1"	"P2"
تكلفة الإنتاج المباع		
* 9 × 10000	90 000	
* 16.5 × 3000		49 500
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 3 × 10000	30 000	
* 3 × 3000		90 00
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**12 0000**	**58 500**

* النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيـــــــان	"P1"	"P2"
ر ع ص	160 000	840 00
سعر تكلفة المنتجات المباعة	((120000	((58500
النتيجة التحليلية الإجمالية	400 00	255 00

* النتيجة التحليلية الإجمالية = 40000 + 25500

= **65500**دج.

* النتيجة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء غير معتبرة + عناصر إضافية.

= 65500 – 5000 + 1500

= **62000**دج.

II- بواسطة طريقة التحميل العقـــــــــــــلاني:

1- جدول الأعباء غير المباشرة:

	تحضيـــر		تقطيـــع		إتمـــام		توزيـــع	
	ت ثا	ت م	ت ثا	ت م	ت ثا	ت م	ت ثا	ت م
تفاضل أعباء	9000	2600	8000	11000	7500	15000	10000	29000
معامل تحميل	0.65		0.62		0.40		1.65	
ت ثا محملة	5850		4960		3000		16500	
مجموع التكاليف المحملة	8450		15960		18000		45500	
عدد وحدات قياس	-		3800		15000		13000	
تكلفة وحدة القياس	**-**		**4.2**		**1.2**		**3.5**	
فروق التحميل	**3150–**		**3040–**		**4500–**		**6500+**	

* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة)

بيـــــان	(M1)	(M2)
ثمن الشراء		
* 14000 × 4.5	63000	
* 2600 × 12.5		32500
مصاريف الشراء المباشرة		
* 14000 × 1.25	17500	

* تكلفة الصنع منتجات الدورة = تكلفة الإستهلاكات+ مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	"P1"	"P2"
* إنتاج جاري لأول المدة	500	300
* تكلفة الإستهلاكات		
* "S": 2200 × 26.5	58300	
* لــــــــــــوازم	3500	
* "S": 1600 ×		42

* 1.25 × 2600		3 250
تكلفة الشراء	**8 0500**	**3 5750**
مخزون أول المدة	**1 2300**	**1 333.75**
مجموع القيم	**9 2800**	**3 7083.75**
مجموع الكميات	**1 6000**	**2 697**
التكلفة الوسطية المرجحة	**5. 8**	**1 3.75**

26.5 * لـــــــــــوازم		400 17 00
مصاريف صنع مباشرة * 220 × 40	880 0	
* 160 × 40		64 00
مصاريف صنع غير مباشرة		
تقطيع: * 2200 4.2×	924 0	
* 1600 × 4.2		67 20
إتمام: * 11000 × 1.2	132 00	
* 4000 × 1.2		48 00
* **إنتاج جاري لأخر المدة**	(1250)	
تكلفة إنتاج الدورة	**922 90**	**62 320**
الكمية المنتجة	**110 00**	**40 00**
تكلفة إنتاج الوحدة	**8.39**	**15. 58**

* تكلفة إنتاج المنتج النصف مصنع = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــان	"S"
تكلفة مواد و لوازم مستهلكة	
*(ح): 5.8 × 8500	49300
*(ك): 13.75 × 1700	23375
مصاريف صنع مباشرة	8725
مصاريف صنع غير مباشرة	
* تحضير:	8450
تكلفة صنع منتجات الدورة	**89850**
مخزون أول المدة	**21450**
مجموع القيم	**111300**
مجموع الكميات	**4200**
التكلفة الوسطية المرجحة	**26.5**

*** تحديد فرق المخزون:**

فرق المخزون = قيمة مخ2 الحقيقي – قيمة مخ2 المحمل.

أ- قيمة مخزون أخر المدة الحقيقي:

مخ2 = مخ1 + مدخلات – مخرجات

(M1): مخ2 = 12300 + 80500 – 49300 = 43500دج.

(M2): مخ2 =1333.75+35750–23375 = 13708.75دج.

"S": مخ2 = 21450 + 93000 – 103550= 10900دج.

"P1": مخ2 = 0 + 99000 – 90000 = 9000دج.

"P2": مخ2 = 0 + 66000 – 49500 = 16500دج.

أ- قيمة مخزون أخر المدة المحمل:

مخ2 = مخ1 + مدخلات – مخرجات

*** سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)**

بيـــــــان	"P1"	"P2"
تكلفة الإنتاج المباع		
* 8.39 × 10000	83900	
* 15.58 × 3000		46740
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 3.5 × 10000	35000	
* 3.5 × 3000		10500
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**118900**	**57240**

*** النتيجة التحليلية الصافية:**

بيـــــــان	مدين	دائن
* ر ع ص		244000
* سعري التكلفة	176140	
* فروق التحميل	4190	
* فروق المخزونات		1830

(M1): مخ2 = 12300 + 80500 – 49300 = 43500دج.
(M2): مخ2 =1333.75+35750–23375 = 13708.75دج.
"S": مخ2 = 21450 + 89850 – 100700= 10600دج.
"P1": مخ2 = 0 + 92290 – 83900 = 8390دج.
"P2": مخ2 = 0 + 62320 – 46740 = 15580دج.

فرق المخزون:

(M1): الفرق = 43500 – 43500 = 0دج.
(M2): الفرق =13708.75 – 13708.75= 0دج.
"S": الفرق = 10900 – 10600 = + 300دج.
"P1": الفرق = 9000 – 8390 = + 610دج.
"P2": الفرق = 16500 – 15580 = + 920دج.

* أعباء غير معتبرة	50 00	
* عناصر إضافية		15 00
النتيجة التحليلية الصافية		**62 000**

مجموع فروق المخزونات = + 1830دج.

حل التمرين التاسع عشر:

لدينا معادلة سعر التكلفة:

$$y = a \times x + cf$$
$$y = 0.75 \times x + 150000$$

بالمطابقة بين المعادلتين نستنتج: $a = 0.75, a' = 0.25, cf = 150000$

1– كتابة معادلات الاستغلال التالية: علما أن "x"رقم الأعمال الصافي

أ– معادلة التكاليف المتغيرة:

$$y = a \times x$$
$$y = 0.75 \times x$$

ب– معادلة الربح الإجمالي:

$$y = a' \times x$$
$$y = 0.25 \times x$$

جـــ– معادلة التكاليف الثابتة:

$$y = cf$$
$$y = 150000$$

2– رقم أعمال نقطة الصفر:

$$SR = \frac{150000}{0.25}$$
$$SR = 600000$$

3– رقم الأعمال المقابل لنتيجة قدرها 50000دج:

$$ca = \frac{150000 + 50000}{0.25}$$
$$ca = 800000$$

4– النقطة الميتة (تاريخ تحقيق عتبة المردودية):

$$n_0 = \frac{SR}{ca} \times 12$$

$$n_0 = \frac{600000}{800000} \times 12$$

$$n_0 = 9 \ mois$$

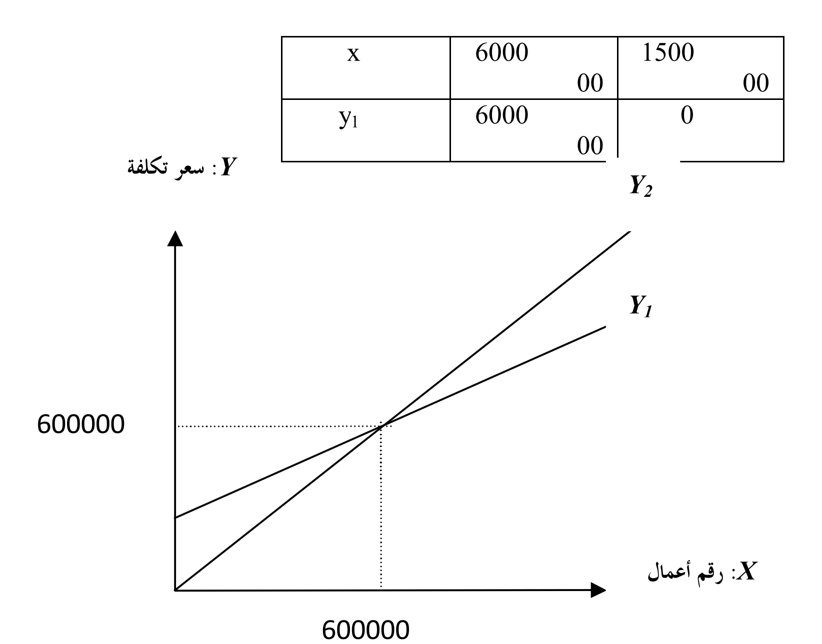
5– تحديد عتبة المردودية بيانيا:

أ– وفق معادلة سعر التكلفة:

$$y_1 = 0.75x + 150000$$

$$y_2 = x$$

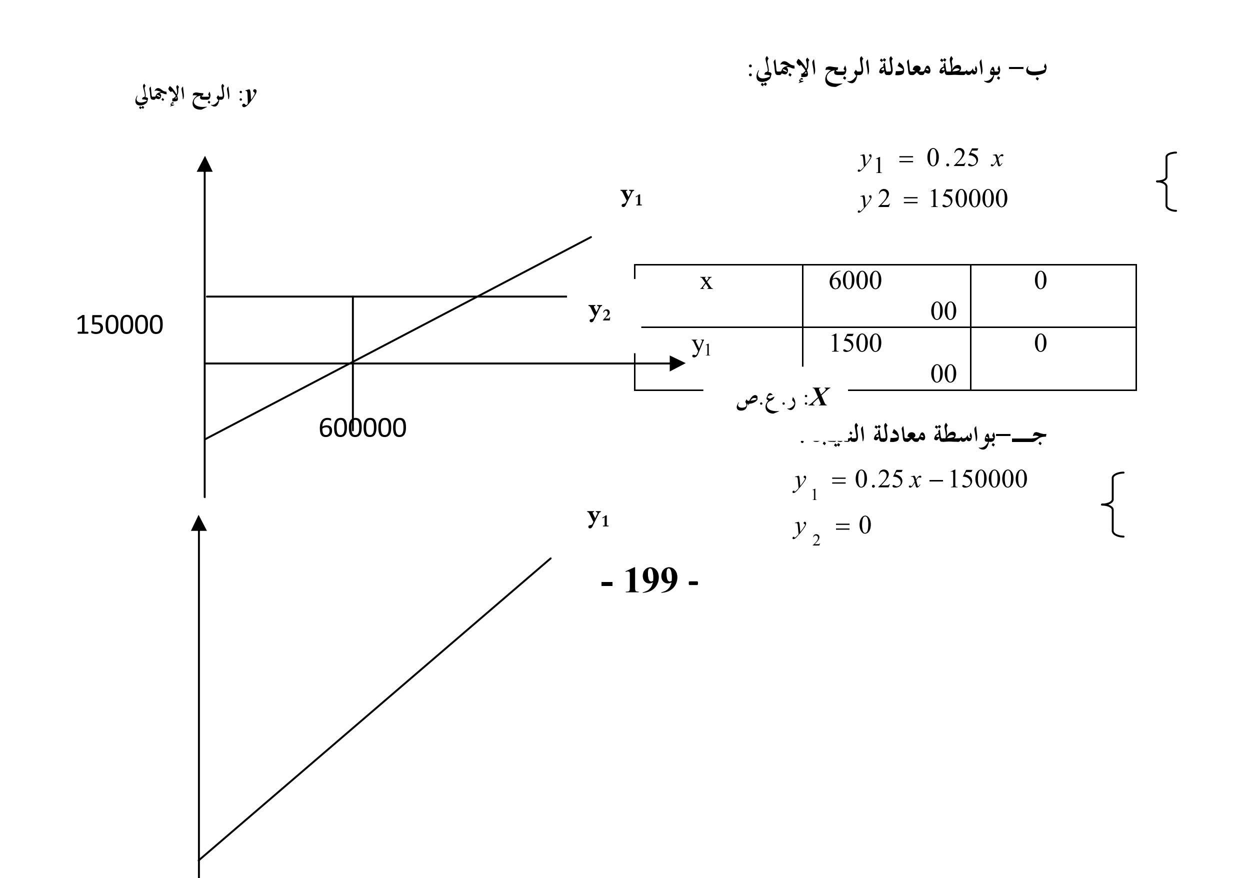
x	600000	150000
y_1	600000	0



ب– بواسطة معادلة الربح الإجمالي:

$$\begin{cases} y_1 = 0.25\,x \\ y_2 = 150000 \end{cases}$$

x	600000	0
y_1	150000	0



جـ–بواسطة معادلة الن

$$\begin{cases} y_1 = 0.25\,x - 150000 \\ y_2 = 0 \end{cases}$$

X: رقم الأعمال

y_2

600000

x	600000	0
y_1	0	-150000

حل التمرين عشرين:

1- من خلال الرسم البياني يمكن استنتاج المعلومات التالية:

$$y = a'x - cf$$

$$-30000 = a'(0) - cf \ldots(1)$$

$$45000 = a'(300000) - cf \ldots(2)$$

من (1) نحصل على:

$$cf = 30000 \ldots(3)$$

بتعويض (3) في (2) نحصل على:

$$a' = 0.25$$

$$SR = \frac{30000}{0.25}$$

$$SR = 120000 \quad DA$$

2- تحديد رقم الأعمال الصافي:

$$ca = \frac{30000 + 0.15\,ca}{0.25}$$

$$ca = 300000 \quad DA$$

3- تعيين حدود رقم الأعمال:

لدينا:

$$pvu = 1000\ DA,\ q = 300\ u,\ cvu = 750\ DA,\ cf = 30000\ DA.$$

نعلم أن:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$

أ)- حساب سعر بيع الوحدة الدنيا:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$

$$(pvu - 750) \times 300 = 30000$$

$$pvu = 850\ DA / U.$$

ب)- حساب عدد الوحدات المنتجة و المباعة الدنيا:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(1000 - 750) \times q = 30000$$
$$q = 120\,U.$$

جـــ)- حساب التكلفة المتغيرة الوحدوية القصوى:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(1000 - cvu) \times 300 = 30000$$
$$cvu = 900\ DA/U.$$

د)- حساب التكلفة الثابتة الإجمالية القصوى:

$$(pvu - cvu) \times q = cf$$
$$(1000 - 750) \times 300 = cf$$
$$cf = 75000\ DA.$$

حل التمرين الواحد و العشرين:

I- بواسطة طريقة التكلفة الحقيـــــــــــــــقية:

1- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	تموين	تحضير	تصبير	تعليب	توزيع
مجموع التوزيع الثانوي	39900	44600	28700	29500	13600
وحدات القياس	13300	11150	4100	11800	320
تكلفة وحدة القياس	**3**	**4**	**7**	**2.5**	**42.5**

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة).

بيان	طماطم (M1)	فلفل (M2)
ثمن الشراء		
* 7000 × 8	56000	
* 6300 × 14		88200
مصاريف الشراء غير المباشرة		
* 7000 × 3	21000	
* 6300 × 3		18900
تكلفة الشراء	**77000**	**107100**
الكمية المشتراة	**7000**	**6300**
تكلفة شراء الوحدة	**11**	**17**

3* تكلفة صنع المنتجات نصف مصنعة = تكلفة مواد و لوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيان	S1	S2
* تكلفة الإستهلاكات		
* طماطم(M1) : 5750 × 11	63250	
* لوازم	2691	
* فلفل(M2) : 17 × 5400		91800
* لوازم		2340
مصاريف صنع مباشرة		
* 40 × 460	18400	
* 40 × 360		1

5* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التوزيع (مباشرة + غير مباشرة)

بيان	P1	P2
تكلفة الإنتاج المباع		
* 180 × 997.5	179550	
* 140 × 1502.5		210350
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 180 × 42.5	7650	
* 140 × 42.5		5950
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**187200**	**216300**

* النتيجة التحليلية الإجمالية = ر ع ص – سعر تكلفة المنتجات المباعة.

بيان	P1	P2
ر ع ص		
* 180 × 1200	216000	
* 140 × 1700		238000
سعر تكلفة المنتجات المباعة	(187200)	(216300)
النتيجة التحليلية الإجمالية	**28800**	**21700**

* النتيجة التحليلية الإجمالية = 28800 + 21700

= **50500** دج.

6* **النتيجة التحليلية الصافية** = النتيجة التحليلية الإجمالية – أعباء القسم العام + عناصر إضافية – أعباء غير معتبرة.

النتيجة التحليلية الصافية = 50500 – 1500 + 1000 = **50000**دج.

		4400
مصاريف صنع غير مباشرة		
تحضير: * 5750 × 4	23 000	
* 5400 × 4		2 1600
تصبير: * 2300 × 7	16 100	
* 1800 × 7		1 2600
* **مصاريف التخلص من الفضلات**	75 9	
* **تكلفة الفضلات المسترجعة**		(4140)
تكلفة إنتاج الدورة	**12 4200**	**1 38600**
عدد الوحدات (كلغ) المنتجة	**23 00**	**1 800**
تكلفة إنتاج الوحدة	**54**	**7 7**

4* تكلفة صنع المنتجات المصنعة = تكلفة الاستهلاكات + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	"P1"	P2" "ـــ
* **تكلفة الإستهلاكات**		
* "S1": 2300 × 54	124 200	
* علب: 4600 × 6	276 00	
* كارتون: 184 × 5	920	
* "S2": 1800 × 77		13 8600
* علب: 7200 × 4		28 800
* كارتون: 144 × 5		72 0
مصاريف صنع مباشرة		
* 690 × 28	193	

* 28 × 1080 **مصاريف صنع غير مباشرة** تعليب: * 2.5 × 4600 * 2.5 × 7200	20 115 00	30 240 18 000
تكلفة إنتاج الدورة	**183 540**	**21 6360**
عدد الوحدات المنتجة (كارتون)	**184**	**14 4**
تكلفة إنتاج الوحدة	**997. 5**	**15 02.5**

علما أن:

* **مصاريف التخلص من فضلات الطماطم** = كمية فضلات الطماطم (طن) × تكلفة رمي الطن الواحد

= [(1-2.5) × 2300] ÷ 1000كغ × 220دج/كغ

= 759دج.

* **تكلفة الفضلات المسترجعة (فلفل)** = سعر بيع محتمل – مصاريف توزيع و هامش ربح

= [(1-3) × 1800] ÷ 1000كغ × 2300دج/كغ – 8280 × 50%

= 4140دج.

II- بواسطة طريقة التكاليف المتغيرة:

1- جدول توزيع الأعباء غير المباشرة:

	تمو ين	**تحض ير**	**تص بير**	**تعلي ب**	**توز ع**
مجموع التوزيع الثانوي (المتغير)	2 6600	278 75	20 500	177 00	120 00
وحدات القياس	1 3300	111 50	41 00	118 00	320
تكلفة وحدة القياس	**2**	**2.5**	**5**	**1.5**	**37. 5**

* مجموع التكاليف الثابتة = **51625دج.**

2* تكلفة شراء مادة أولية و لوازم مشتراة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (مباشرة + غير المباشرة).

بيـــــان	طماطم (M1)	فلفل (M2)
ثمن الشراء		
* 7000 × 8	56 000	
* 6300 × 14		882 00
مصاريف الشراء غير المباشرة		
* 7000 × 2	14 000	
* 6300 × 2		126 00
تكلفة الشراء	**70 000**	**10 0800**
الكمية المشتراة	**70 00**	**63 00**
تكلفة شراء الوحدة	**10**	**16**

3* تكلفة صنع المنتجات نصف مصنعة = تكلفة مواد و لـــوازم مستهلكة + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	"S1"	"S2"
* تكلفة الإستهلاكات		
* "طماطم": 5750 × 10	57 500	
* لـــــــــوازم	26 91	
* "فلفل": 5400 × 16		8 6400
* لـــــــــوازم		2 340
مصاريف صنع مباشرة		
* 460 × 40	18 400	
* 360 × 40		1 4400

5* سعر تكلفة المنتجات المباعة = تكلفة صنع منتجات مباعة + مصاريف التو

(مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــان	"P1"	"P2"
تكلفة الإنتاج المباع		
* 180 × 869.375	1564 87.5	
* 140 × 1333.75		186 725
مصاريف التوزيع غير المباشرة		
* 180 × 37.5	6750	
* 140 × 37.5		525 0
سعر تكلفة المنتجات المباعة	**1632 37.5**	**19 1975**

6* تحديد فروق المخزونات:

أ- مخزون أخر المدة الحقيقي:

مخ2 = مخ1 + مدخلات – مخرجات

طماطم(M1): مخ2 = 0 + 77000 – 63250 = 13750.

فلفل(M2): مخ2 = 0 + 107100 – 91800 = 15300.

"S1": مخ2 = 0 + 124200 – 124200 = 0.

"S2": مخ2 = 0 + 138600 – 138600 = 0.

"P1": مخ2 = 0 + 183540 – 179550 = 3990.

"P2": مخ2 = 0 + 216360 – 210350 = 6010.

ب- مخزون أخر المدة المتغير:

مخ2 = مخ1 + مدخلات – مخرجات

طماطم(M1): مخ2 = 0 + 70000 – 57500 = 12500.

فلفل(M2): مخ2 = 0 + 100800 – 86400 = 14400.

"S1": مخ2 = 0 + 105225 – 105225 = 0.

"S2": مخ2 = 0 + 121500 – 121500 = 0.

"P1": مخ2 = 0+159965 – 156487.5 = 3477.5.

"P2": مخ2 = 0 + 192060 – 186725 = 5335.

مصاريف صنع غير مباشرة	"P1"	"P2"
تحضير: * 2.5 × 5750	14 375	
* 2.5 × 5400		1 3500
تصبير: * 5 × 2300	11 500	
* 5 × 1800		9 000
* مصاريف التخلص من الفضلات	75 9	
* تكلفة الفضلات المسترجعة		(4140)
تكلفة إنتاج الدورة	**10 5225**	**1 21500**
عدد الوحدات (كلغ) المنتجة	**23 00**	**1 800**
تكلفة إنتاج الوحدة	**45. 75**	**6 7.5**

4* تكلفة صنع المنتجات المصنعة = تكلفة الاستهلاكات + مصاريف الصنع (مباشرة + غير مباشرة)

بيـــــــــان	**"P1"**	**"P2"**
<u>* تكلفة الإستهلاكات</u>		
* "S1": 2300 × 45.75	105 225	
* علب: 6 × 4600	276 00	
* كارتون: 5 × 184	920	
* "S2": 1800 × 67.5		12 1500
* علب: 4 × 7200		28 800
* كارتون: 5 × 144		72 0
<u>مصاريف صنع مباشرة</u>		
* 28 × 690	193	

<u>فروق المخزونات:</u>

فرق المخزون = مخ2 حقيقي – مخ2 متغير

طماطم(M1): 13750 – 12500 = +1250دج.

فلفل(M2): 15300– 14400 = +900دج.

"P1": 3990 – 3477.5 = +512.5دج.

"P2": 6010 – 5335 = +675دج.

مجموع فروق المخزونات = **+3337.5دج**.

	مدين	**دائن**
* ر ع ص		45 4000
* مجموع سعر التكلفة المتغير	3552 12.5	
* الهامش على التكلفة المتغيرة		98 787.5
* التكاليف الثابتة	5162 5	
* فروق المخزونات		33 37.5
* أعباء غير معتبرة	1500	

* 28 × 1080	20	30 240
مصاريف صنع غير مباشرة تعليب: * 4600 × 1.5 * 7200 × 1.5	690 0	10 800
تكلفة إنتاج الدورة	**159 965**	**19 2060**
عدد الوحدات المنتجة (كارتون)	**184**	**14 4**
تكلفة إنتاج الوحدة	**869. 375**	**13 33.75**

* عناصر إضافية		10 00
النتيجة التحليلية الصافية		**50 000**

حل التمرين الثاني و العشرين:

1– التكلفة النموذجية للوحدة:

عناصر التكلفة	**كمية**	**سعر**	**تكلفة**
* مادة اولية (م1)	2 .5	2 2	5 5
* مادة أولية (م2)	1 .6	1 7	2 7.2
* لوازم	2	3 .5	7
* أعباء مباشرة	0 .15	4 2	6 .3
* أعباء غير مباشرة	0 .15	7 7	1 1.55
التكلفة النمودجية للوحدة	–	–	**1 07.05**

2– الفرق الإجمالي بين التكلفة المعيارية و التكلفة الحقيقية:

معامل التحويل = نشاط حقيقي / نشاط معياري = 2700 / 2000 = 1.35، بهذا المعامل نحول الكميات اللازمة لإنتاج 2000وحدة إلى

الكميات اللازمة لإنتاج 2700وحدة لإمكانية مقارنتها بالكميات اللازمة لإنتاج 2700وحدة حقيقية.

	معياري	**حقيقي**	**فرق**

	ل ع	ع	ق	ل ح	ح	ق	+	–
* مادة أولية (M1)	6 750	2	1 48500	7 020	2.5	1 57950	–	9 450
* مادة أولية (M2)	4 320	7	7 3440	4 050	5	6 0750	1 2690	–
* لـــــــــوازم	5 400	.5	1 8900	5 400	.5	1 8900	–	–
* أعباء مباشرة	4 05	2	1 7010	4 32	3	1 8576	–	1 566
* أعباء غير مباشرة	4 05	7	3 1185	4 32	6	3 2832	–	1 647
مجمـــــــوع	-		**2 89035**	-		**2 89008**	**1 2690**	**1 2663**

3- تحليل الفرق على:

أ- الفرق على المادة الأولية (M1):

$$\Delta = cm \times (qm - qr) + qm \times (cm - cr) - \Delta c \times \Delta q$$

$$\Delta = (22 - 22.5) \times 6750 + (6750 - 7020) \times 22 - (22 - 22.5) \times (6750 - 7020)$$

$$\Delta = -3375 - 5940 - (-0.5) \times (-270)$$

$$\Delta = -3375 - 5940 - 135$$

$$\Delta = -9450$$

نتيجة:

الفرق= - 3375 - 5940 - 135 = - 9450 (غير ملائم).

(غير ملائم) (غير ملائم) (مشترك)

ب- الفرق على اللوازم:

$$\Delta = cm \times (qm - qr) + qm \times (cm - cr) - \Delta c \times \Delta q$$

$$\Delta = (3.5 - 3.5) \times 5400 + (5400 - 5400) \times 3.5 - (3.5 - 3.5) \times (5400 - 5400)$$

$$\Delta = 0$$

إذن لا يوجد فرق على اللوازم

جـــ- الفرق على اليد العاملة:

$$\Delta = cm\times(qm-qr)+qm\times(cm-cr)-\Delta c\times\Delta q$$
$$\Delta = (42-43)\times 405+(405-432)\times 42-(42-43)\times(405-432)$$
$$\Delta = -405-1134-27$$
$$\Delta = -1566$$

الفرق = - 405 – 1134 – 27 = - 1566 (غير ملائم).

= (غير ملائم) (غير ملائم) (مشترك)

4- الفرق على الأعباء غير المباشرة:

التكلفة المرنة = التكلفة المتغيرة العادية / عدد الساعات العادية + التكلفة الثابتة العادية / عدد الساعات الحقيقية

التكلفة المرنة = 16350 / 300 + 6750 / 432 = 70.125دج/ساعة.

$$\Delta = cm\times(qm-qr)+qm\times(cm-cfl)+qm\times(cfl-cr)-\Delta c\times\Delta q$$
$$\Delta = 77\times(405-432)+405\times(77-70.125)+405\times(70.125-76)-(77-76)\times(405-432)$$
$$\Delta = -2079+2784.375-2379.375+27$$
$$\Delta = -1647$$

الفرق = + 2784.375 - 2379.375 - 2079 + 27 = - 1647 (غير ملائم).

(ملائم) (غير ملائم) (غير ملائم) (مشترك)

التمرين الثالث و العشرين:

لدينا التكلفة الكلية معطاة بدلالة الدالة التالية: $CT = 3x^2 + 27$ / x : تمثل عدد الوحدات المنتجة و المباعة.

1- كتابة دالة التكلفة الهامشية:

$$CM = CT' = (3x^2+27)'$$
$$CM = 6x$$

2- عدد الوحدات التي نحقق من خلالها أكبر ربح للوحدة:

نبحث أولا عن دالة

التكلفة المتوسطة:
$$CU = \frac{CT}{X}$$
$$CU = \frac{3x^2+27}{x}$$
$$CU = 3x + \frac{27}{x}$$

نبحث عن الذروة الصغرى لدالة التكلفة المتوسطة:

$$CU' = 0 \Leftrightarrow (3x + \frac{27}{x})' = 0$$

$$3 - \frac{27}{x^2} = 0$$

$$x = 3unités$$

3- عدد الوحدات التي تتساوى عندها التكلفة الهامشية مع التكلفة المتوسطة:

$$CU = CM$$

$$3x + \frac{27}{x} = 6x$$

$$x = 3unités$$

4- عدد الوحدات المنتجة و المباعة التي نحقق من خلالها أكبر ربح ممكن (الربح الأعضمي):

$$CM = PVU \Leftrightarrow 6x = 24$$

$$x = 4unités$$

5- النتيجة المثلى (الربح الأعظمي):

$$BT = (PVU - CU) \times x$$

$$BT = \left[24 - \left(3 \times 4 + \frac{24}{4}\right)\right] \times 4$$

$$BT = 21DA$$

المراجع

1. ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر 1994.
2. ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار المحمدية العامة، الجزائر 1997.
3. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997.
4. علي رحال، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1992.

5. EGLEM Jean- Yves et al, Analyse comptable et financière, Edition DUNOD , Paris 2000.

6. LASSEGUE Piére , Gestion de l'entreprise et comptabilité, Edition Dalloz, France 1983.
7. LEURION Jean et court HENRY, Comptabilité Analytique et Gestion, Tome 1 , Edition Foucher, France 1983.
8. LEURION Jean et court HENRY, Comptabilité Analytique et Gestion, Tome 1 , Edition Foucher, France 1983.
9. VIZZAVONA Patrice, Gestion financière ; analyse financière et analyse prévisionnelle, Edition BERTI , Alger 1993.